



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO**  
**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU***  
**DIREITO TRIBUTÁRIO**

**VERENA GONÇALVES PEREIRA**

**UMA DISCUSSÃO JURÍDICA SOBRE OS CRITÉRIOS DE  
RELEVÂNCIA E URGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA, FRENTE  
A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE  
TRIBUTÁRIA**

Salvador

2017

**VERENA GONÇALVES PEREIRA**

**UMA DISCUSSÃO JURÍDICA SOBRE OS CRITÉRIOS DE  
RELEVÂNCIA E URGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA, FRENTE  
A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE  
TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada à Faculdade Baiana de Direito e Gestão como requisito parcial para a obtenção de grau de Especialista em Direito Tributário.

Salvador

2017

**VERENA GONÇALVES PEREIRA**

**UMA DISCUSSÃO JURÍDICA SOBRE OS CRITÉRIOS DE  
RELEVÂNCIA E URGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA, FRENTE  
A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE  
TRIBUTÁRIA**

Monografia aprovada como requisito para obtenção do grau Especialista em  
Direito Tributário, pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador  
\_\_\_\_/\_\_\_\_/2017

Dedico este trabalho à Deus, aos meus pais, Roberval e Bárbara, aos meus irmãos, Tito, Carol, Luca e Mila, aos meus sobrinhos, em especial à Mai (que me agüentou durante o tempo da monografia) e à Álvaro. Todos foram mais que fundamentais para a construção científica que segue, pois em momento algum deixaram de expressar a confiança no meu potencial intelectual.

## AGRADECIMENTOS

O meu primeiro agradecimento é para Aquele que nos concede anjos protetores que abençoam e iluminam o nosso caminhar: Deus! Nesse mesmo sentido, é possível afirmar que pai e mãe representam a extensão do divino na terra, pois ressoam todo o seu amor da maneira mais pura e aconchegante! Roberval e Bárbara, além do fato de eu vos amar infinitamente, vocês são a personificação de todos os sentimentos que resultam nas melhores sensações; vocês são a minha vida e eu agradeço por tudo!

Ainda em relação aos meus pais – mãe do ventre abençoado – devo agradecer, também, por terem me presenteado com os melhores e mais talentosos irmãos: Tito, Carol, Luca e Mila, eu amo vocês! A nossa união e alegria sobrepõem a qualquer circunstância. Agradeço por todo carinho e confiança na caçula aqui. Nós formamos o melhor quinteto do mundo!! No quesito sobrinhos, eu sou privilegiada. Mai, Julinha, Luquinhas, Ben (afilhado lindo da dinda), Marina e a caçulinha Maria Flor, titia ama e é louca por vocês! Obrigada por todas as alegrias desde o nascer até hoje!

Agradeço, por tudo, àquele que sempre esteve comigo, que dividiu nada menos que 10 anos de estudo e perseverança lado a lado: Álvaro, você pra mim é referência de amor e carinho: eu te amo!

O mais especial e amoroso agradecimento é para a matriarca mais linda: minha vovó querida, minha mamãe, minha Júlia, que me chama de “mulher americana” e expressa, da maneira mais inocente e verdadeira, o seu amor por mim. Mamãe, eu te amo muito, obrigada por todos os ensinamentos e valores transmitidos!

Sou grata também por todos os ensinamentos acadêmicos ofertados por todos os Mestres que passaram pela sala da Pós-graduação em Direito Tributário da Baiana de Direito.

“A gratidão é uma prática poderosa para modificar a sua energia e trazer mais do que você quer para a sua vida. Seja grato pelo que já possui e você atrairá mais coisas boas.”  
(BYRNE, 1955)

## RESUMO

Esta investigação tem como tema central uma discussão jurídica sobre os critérios de relevância e urgência da Medida Provisória, frente a aplicação do princípio da anterioridade tributária. A pesquisa tem como anseio maior estabelecer uma linha de entendimento fundamentada e pacífica, ante as hipóteses que se mostraram antagônicas, haja vista que a anterioridade tributária, que visa a afastar a surpresa do pagamento de uma exação, propõe uma dilação temporal, ao passo que a Medida Provisória, dotada de força de lei, carrega consigo um caráter de aplicação imediata da sua normatização. Nessa esteira, cumpre ressaltar que a partir da interpretação do tema, é inevitável que a seguinte indagação venha à baila: ante ao princípio da anterioridade tributária, o qual é consagrado na Constituição Federal de 1988 como sendo um direito fundamental e, portanto, uma cláusula pétrea destinada a proteger interesses do contribuinte, a Medida Provisória – a qual tem força de lei – está apta a tornar a sua aplicação imediata, em decorrência da existência dos seus critérios de relevância e urgência? Para aclarar tal problemática argüida, é interessante elevar à posição de destaque a função integradora do princípio da anterioridade tributária, realçando a sua qualidade de direito fundamental direcionado ao contribuinte e a força de lei a qual é atribuída a Medida Provisória, ao passo que esta é regida pelo binômio intitulado relevância e urgência. Os posicionamentos decorrentes da discussão que irá relacionar as características de ambos os institutos em voga, irão culminar num fervoroso embate jurídico que contribuirá socialmente, haja vista que o direcionamento será, ao final, fundamentadamente firmado. A base lógica que melhor atendeu à pesquisa foi a hipotético-dedutivo, que, por meio de uma circunscrição intelectual exploratória, qualitativa e bibliográfica, objetivou conceder clareza à temática de modo a proporcionar um olhar garantista à temática, considerando que um direito fundamental, entendido como cláusula pétrea, deve ser priorizado em situações em que um conflito entre as premissas dos institutos jurídicos venham à tona.

Palavras-chaves: anterioridade tributária; direito fundamental, constitucionalismo; Medida Provisória.

## ABSTRACT

This research has as its central theme a legal discussion on the criteria of relevance and urgency of the Provisional Measure, before applying the principle of tax precedence. The research has as its main aim to establish a line of reasoned and peaceful understanding, in view of the hypotheses that have been antagonistic, given that the tax precedence, which seeks to avoid the surprise of the payment of an exoneration, proposes a temporal delay, The Provisional Measure, endowed with the force of law, carries with it a character of immediate application of its normalization. In this vein, it should be emphasized that from the interpretation of the theme, it is inevitable that the following question comes to the fore: before the principle of tax precedence, which is enshrined in the Federal Constitution of 1988 as a fundamental right and therefore a clause To protect the interests of the taxpayer, the Provisional Measure - which has the force of law - is able to make its application immediate, due to the existence of its criteria of relevance and urgency? In order to clarify this problem, it is interesting to raise the integrating function of the principle of tax precedence to the prominent position, highlighting its quality as a fundamental right directed to the taxpayer and the force of law which is assigned to the Provisional Measure, while this is Governed by the binomial entitled relevance and urgency. The positions resulting from the discussion that will relate the characteristics of both institutes in vogue, will culminate in a fervent legal struggle that will contribute socially, given that the direction will be, in the end, solidly signed. The logical basis that best served the research was the hypothetico-deductive, which, through an exploratory, qualitative and bibliographical intellectual circumscription, aimed at granting clarity to the theme in order to provide a safe look at the subject, considering that a fundamental right understood As a stony clause, should be prioritized in situations where a conflict between the premises of legal institutes comes to the fore.

Keywords: tax precedence; Fundamental right, constitutionalism; Provisional Measure.

## LISTA DE ABREVIATURA

CF/88 – Constituição Federal de 1988

EC – Emenda Constitucional

MP – Medida Provisória

CTN – Código Tributário Nacional

STF – Supremo Tribunal Federal

II – Imposto sobre Importação

IE – Imposto sobre Exportação

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

EC – Cala/Gue – Empréstimo Compulsório para Calamidade Pública ou Guerra Externa

IR – Imposto sobre Renda

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>Erro! Indicador não definido.</b>
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>13</b>
2.1 A FUNÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	13
2.2 O CONTEXTO HISTÓRICO ACERCA DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 18/1965 .....	18
2.3 A ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA COMO UM DIREITO FUNDAMENTAL	20
2.4 A ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA COMO UMA CLÁUSULA PÉTREA .....	28
2.5 O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA E SUAS VERTENTES	29
<b>2.5.1 A anterioridade tributária comum .....</b>	<b>31</b>
<b>2.5.2 Exceções ao princípio da anterioridade tributária comum.....</b>	<b>35</b>
<b>2.5.3 A anterioridade tributária nonagesimal e a Emenda Constitucional nº 42/2003 .....</b>	<b>39</b>
<b>2.5.4 Exceções ao princípio da anterioridade tributária nonagesimal.....</b>	<b>42</b>
<b>3 A MEDIDA PROVISÓRIA NO ORDENAMENTO EXECUTIVO E JURÍDICO-TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, O ARTIGO 62 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 32/2001.....</b>	<b>45</b>
3.1 A VIGÊNCIA DA NORMA QUE INSTITUI OU MAJORA TRIBUTO E A VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA.....	49
3.2 A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA EM SEDE DE MEDIDA PROVISÓRIA TRIBUTÁRIA E AS SÚMULAS 66 E 67 DO STF.....	51
<b>4 A POSSIBILIDADE AFASTAR A VIGÊNCIA IMEDIATA DA MEDIDA PROVISÓRIA QUE VERSE SOBRE ASSUNTO TRIBUTÁRIO, EM VIRTUDE DA PRESERVAÇÃO DAS PREMISSAS DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>56</b>
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>67</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>70</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O tema da presente pesquisa é intitulado "Uma Discussão Jurídica sobre os Critérios de Relevância e Urgência da Medida Provisória, frente a Aplicação do Princípio da Anterioridade Tributária". A partir da interpretação dos anseios jurídicos trazidos pelo tema supra mencionado, é inevitável que a seguinte indagação venha a tona: ante ao princípio da anterioridade tributária, o qual é consagrado na Constituição Federal de 1988 como sendo um direito fundamental e, portanto, uma cláusula pétrea destinada a proteger interesses do contribuinte, a Medida Provisória – a qual tem força de lei – está apta a tornar a sua aplicação imediata, em decorrência da existência dos seus critérios de relevância e urgência?

Cumprir observar que este trabalho tem como escopo erigir pilares constitucionais e jurídico-tributários, que tenham o condão legal de embasar de maneira plausível essa temática que protagoniza no ordenamento jurídico pátrio, quando se fala em anterioridade tributária, de logo, já se instaura um entendimento acerca de dilação temporal visando evitar a surpresa por parte do contribuinte, ao passo que quando se fala em Medida Provisória, o pensamento primeiro relaciona-se com uma aplicação imediata da norma.

Neste diapasão, serão utilizados preceitos jurídicos reitores tais como os da anterioridade enquanto direito fundamental, o fenômeno da constitucionalização, a relação que há entre os três Poderes da República, bem como postulados acerca da Medida Provisória, evidenciando o binômio “relevância e urgência, com o fito de que seja estabelecido um vetor de entendimento uníssono no que tange ao problema que fora arguido.

E para contextualizar o questionamento germinado no nascer da pesquisa, foram levantadas duas hipóteses, que, notadamente, estabeleceram interesses conflitantes, e, por assim serem, firmaram anseios antagônicos. Uma dessas hipóteses se mostrou favorável à manutenção dos anseios da anterioridade tributária em detrimento da característica imediata da Medida Provisória. A outra hipótese, claramente, aponta para uma vertente efetivamente imediata, pretende ofertar primazia ao exercício pleno do alcance

da Medida Provisória. Daí por que não se pode estabelecer um liame conector entre as hipóteses deste texto monográfico, posto que as mesmas não são complementares.

Há que salientar, entretanto, que sob a égide do caráter direcionador do objetivo geral desta investigação, que almejou demonstrar o a força da norma integradora intitulada princípio da anterioridade tributária, bem como buscar a conseqüente solução jurídica para o caso envolvendo a vigência deste mencionado princípio e a bem como a vigência da Medida Provisória, alcançou-se a confirmação da primeira hipótese que coaduna com a preservação do direito fundamental inerente ao contribuinte, haja vista que, sopesando os anseios de ambos os institutos, a “não surpresa” ao administrado, que figura como sendo a parte hipossuficiente da relação fiscal que é firmada entre este e o Estado, deve ser preservada, em detrimento dos Anseios da Medida Provisória em âmbito tributário. Por consequência da confirmação desta hipótese, a hipótese antagônica fora, flagrante e fundamentadamente refutada. É substancial ressaltar que as pretensões dos objetivos lograram êxito e direcionaram, de modo adequado, o caminhar da presente pesquisa.

Para tanto, a base lógica que melhor se amoldou à construção do texto em comento foi a hipotético-dedutivo, ao passo que a circunscrição intelectual que se mostrou mais ajustada foi a qualitativa e exploratória, pois doutrinadores constitucionalistas e bem como tributaristas, deram suporte à pesquisa, haja vista que, partindo de considerações gerais para postulados específicos, a autora se utilizou conhecimentos já postos no mundo jurídico doutrinário e principiológico, bem como no estudo da legislação vigente no ordenamento jurídico brasileiro. Nessa esteira, percebe-se que o procedimento adotado foi o bibliográfico.

O estudo do tema foi pautado em um desencadeamento lógico que culminou na confirmação da relativização do caráter imediato da Medida Provisória, ante ao princípio da anterioridade, o qual é um direito fundamental. O sumário da pesquisa transparece de maneira clara esse referido desencadeamento lógico, pois, *a priori*, foram percorridos assuntos imprescindíveis à ambientação do leitor, bem como indispensáveis a argumentação da autora, até chegar ao clímax da discussão que é justamente

a apreciação sob a ótica constitucional e tributária deste ponto alto, oportunidade na qual foram reiteradas considerações acerca de todos os elementos necessários à solução do problema desta pesquisa.

A premissa maior dessa investigação foi contrabalancear os anseios, tanto do princípio da anterioridade tributária, quanto da Medida Provisória, de modo a levantar a solução mais razoável e proporcional, visando preservar a segurança jurídica que é nascente do Estado Democrático de Direito. É notório, também, que esta pesquisa científica é guiada por um viés notadamente garantista, que se baseia na verificação de possibilidades proporcionais a serem aplicadas ao caso concreto.

Logo, a relevância social da pesquisa resta clara, pois além de terem sido constatadas as dubiedades e questionamentos que fazem órbita em torno da aplicação da Medida Provisória em matéria Tributária, foram levantadas, também, lições que culminam na aplicação dos direitos fundamentais que são inerentes a todos os seres nascidos com vida. O estudo do tema tem como anseio maior demonstrar a relevância e força que os princípios ganharam ao longo do tempo, sobretudo após a ocorrência do fenômeno da constitucionalização, uma vez que estes, na atualidade, estão tranquilamente aptos a preencherem lacunas legais e doutrinárias de maneira categoricamente robusta.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Precipuamente, aqui, no nascer da pesquisa, é basilar tornar claro que será realizada uma investigação científica acerca da plausibilidade jurídica ou não, frente a ocorrência de instituição ou mesmo majoração de tributos por meio de ato emanado pelo Poder Executivo, isto é: por meio de edição de medida provisória por parte do chefe do Poder Executivo: o Presidente da República, haja vista que o princípio da anterioridade defende que os contribuintes devem ter um tempo pautado na razoabilidade para que possam efetuar uma organização financeira, com o escopo de adimplirem em tempo com a exação exigida.

Frente a esta incompatibilidade entre o que prega o princípio da anterioridade tributária e o que prega o instituto da Medida Provisória, o presente trabalho contribuirá juridicamente e, sobretudo, socialmente, se valendo das normas integradoras já postas no mundo jurídico.

Uma abordagem sobre a função dos princípios constitucionais tributários – elevando à posição de destaque o princípio da anterioridade tributária – priorizando o liame intelectual que circunscreve tal princípio juntamente com o artigo 62 da Constituição Federal de 1988, com as Emenda Constitucionais nº 18/1965; nº 33/2001 e nº 42/2003, súmula nº 66 e 67 do STF, será executada com afinco, a fim de clarificar os impasses nublados que orbitam o tema desta pesquisa.

Iniciando, de fato, a explanação direcionada ao instituto da Medida Provisória, destacando a relação que há entre este e o princípio da anterioridade tributária, visando ambientar o leitor e instituir uma premissa elucidativa que parta do geral para o específico, logo abaixo serão discorridos ensinamentos acerca da função dos princípios constitucionais tributários.

### 2.1 A FUNÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Falando em princípios tributários, subitamente perpassa pelo desencadeamento lógico do raciocínio humano, que estes, além da função

integradora, a qual todos são dotados – sejam eles tributários ou mesmo de outras ramificações do direito – carregam, também, em sua carga expressiva de relevância, a qualidade de serem limitadores do poder constitucional de tributar. Tão grande é a importância de um princípio tributário, que estes são elevados ao *status* de direito fundamental do contribuinte e encontram-se esculpidos no texto da Carta Maior.

Feita essa tímida, porém inescusável explanação, não seria mau investimento de tempo fazer registro de uma abordagem genérica, contudo, mais a fundo da que fora mencionada supra, acerca dos aspectos gerais que são atribuídos aos princípios no ordenamento jurídico pátrio.

O termo “princípio”, em um primeiro momento, nos remete a uma noção de início; começo. Indo um pouco mais além da circunscrição jurídica que aqui será disposta, é tranquilamente possível afirmar que, não só nos ramos da ciência do Direito, mas também, por exemplo, nas ciências biológicas, os princípios estão ali para atestarem os “pontos de largada” e solidificarem toda a fundamentação que dali será erigida, sobre determinados temas imersos em quaisquer áreas do conhecimento.

Pode ser entendida como sendo uma tarefa difícil realizar a compreensão de um princípio da área do Direito a partir de um conceito. Isto porque, acompanhando a dinâmica social, os autores juristas vem caracterizando os princípios de maneira diferente ao longo da história. Diante da oscilação que há entre a doutrina *jusnaturalista* e *juspositivista*, não é visto como adequado compreender os princípios jurídicos por meio de um conceito rígido (MACHADO, s/d).

Principalmente após o início do processo de instauração do fenômeno intitulado constitucionalização do nosso sistema jurídico, com o advento da promulgação da Constituição Federal do ano de 1988, os ditames emanados por tal Carta Matriz ganharam visibilidade e aplicabilidade, haja vista que, de maneira muito bem sucedida, do ponto de vista técnico e jurídico, fora sopesado o Estado brasileiro que germinava de um regime altamente autoritário – coadunando com as premissas de um Estado Democrático de Direito – ao passo que, caminhando no mesmo vetor de entendimento, os princípios se tornaram condição *sinequanon* no que tange à interpretação,

alicerce e desfecho de cada demanda que venha a figurar no mundo jurídico (BARROSO, 2005).

Como muito bem asseverou o Ministro do STF Luiz Roberto Barroso (2005, p. 04) “sob a Constituição de 1988, o direito constitucional no Brasil passou da desimportância ao apogeu em menos de uma geração” e seguiu ainda brilhantemente afirmando que “o surgimento de um sentimento constitucional no país é algo que merece ser celebrado”.

De fato, merece ser celebrado! Portanto, cabe anotar, neste passo, que é flagrante a força que os princípios ganharam no ordenamento jurídico brasileiro após o efetivo processo de constitucionalização que protagonizou nas últimas décadas.

Pois bem, é seguro afirmar que o Direito Tributário é essencialmente Constitucional, não apenas em virtude do fenômeno da constitucionalização do direito infraconstitucional, que abarcou todos os diplomas hierarquicamente inferiores à Lei Maior, mas também porque existem vários capítulos na Constituição Federal que tratam de temáticas tributárias.

Concluindo essa breve e pertinente digressão ressaltada logo acima, e retornando para a área do conhecimento jurídico-tributário, a fim de que a argumentação que segue chegue ao leitor com mais robustez, será abordado o porquê de os princípios tributários protagonizarem cena, no tocante a desempenharem o valoroso papel de limite constitucional ao poder do Estado de tributar.

Tal como lá atrás, nos anos 90, já disse o tributarista clássico Baleeiro, juntamente com Novelli (1977, p. 01) em sua obra intitulada “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, “o tributo é vestuta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos”.

Feliz afirmação! Daí podemos e devemos extrair que onde existiu e existe a figura de um governante, qualquer que seja a população e sua respectiva cultura, haverá a inexorável cobrança de tributos – em quaisquer que sejam as suas roupagens – para a manutenção das necessidades tidas como primeiras da sociedade, as quais incumbe ao poder público gerir.

Afinal, para que se possa viver em um agrupamento de pessoas, isto é, para que se possa conviver, o homem sempre precisou se apoiar em um

“ser maior” que designasse regras de costumes, maneiras e condutas detrimntosas ao caos.

Em conseqüência dessa necessidade de uma entidade de força superior norteando os comportamentos humanos e fruto da dinâmica social – que, cite-se, é atemporal – inexoravelmente nascera o Estado e, imediatamente, o Direito e suas ramificações. Em especial, aqui, o Direito Tributário.

É salutar asseverar, ainda, que seja o Estado apresentado por meio de um regime centralizado ou uno, ou mesmo evidenciado por intermédio de um governo descentralizado ou federado, é igualmente presente o desempenho de atividade financeira, e o Estado soberano deverá regular a arrecadação, com o fito de ratificar que a tributação é o instrumento legal pelo qual se canaliza a validação da exploração econômica contínua que permite a manutenção, por exemplo, do capitalismo, vez que onde existe povo, existe tributação.

Imaginando o caminhar de um homem, se num passo deste há a certeza de que onde há povo há tributação, no outro não há outra premissa senão a de que o tributo tem origem longínqua, já que a vivência conjunto e, portanto, política dos homens é um fato milenar.

Estudiosos apontam que as primeiras constatações, no tocante à tributação, se manifestaram por meio de bonificações aos líderes dos povos, como forma de reconhecimento por seus feitos que foram revertidos positivamente para o povo o qual exercia a soberania.

Pouco tempo depois, o retorno dado da comunidade em direção aos líderes políticos passou a ser exigido compulsoriamente no formato de tributos.

Nos dias atuais, o tributo – e a sua respectiva cobrança – tem substancial relevância social, pois representa a maior fonte de receita do Estado, e, também, porque irradia tal receita aos setores públicos, tais como saúde e educação, por exemplo. É nesse instante que os princípios constitucionais tributários devem atuar de modo a impulsionarem a aplicação da receita arrecadada com o pagamento das exações, para o pleno atendimento das necessidades de toda a população, em detrimento do abuso do poder de tributar que é conferido ao Estado.

Ainda versando sobre tributação, com o progresso do tempo, a instauração do constitucionalismo proporcionou que os tributos fossem vistos como via para a homenagem do bem-estar e satisfação da sociedade.

Diante dessa explanação acerca do tributo, é interessante perceber como este vem previsto no texto do Código Tributário Nacional, quando o referido diploma infraconstitucional, por meio da letra de lei do seu artigo 3º, ressoa (BRASIL, 1966):

**Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.**

Da interpretação do dispositivo acima, pode-se inferir que, além de privilegiar, no seu próprio conceito, o princípio da legalidade, o legislador foi sagaz no instante em que limitou a cobrança do tributo a uma atividade que afasta a discricionariedade. Por conseqüência, homenageia-se também a segurança jurídica advinda desse contexto.

Feita essa relevante consideração supra e agora seguindo nos trilhos intelectivos do constitucionalismo, não há Constituição, no mundo, que exceda a nossa Carta Magna no que tange ao cuidado – mais precisamente a partir de 1946 – de fazer constar expressamente tantas limitações ao poder de tributar que é conferido ao Estado (BALEEIRO, NOVELLI, 1977).

Elevando à posição de destaque o liame interpretativo que há entre estes dois últimos parágrafos, que em princípio se mostram antagônicos e desconexos, é salutar demonstrar que estes se complementam e desembocam na premissa maior que este capítulo da pesquisa se propõe.

Ora, se em qualquer comunidade; população; povo, que já existiu e existe na nossa concepção de mundo, sempre houve e há a instituição e cobrança de tributos por parte do governante em direção aos administrados e, nos atendo ao âmbito constitucional tributário, a nossa Constituição Federal é enquadrada como sendo a mais zelosa dentre as demais constituições que existem mundo a fora, *data máxima vênia*, é de se concluir que os princípios

constitucionais tributários possuem uma importantíssima função integradora e norteadora no sentido da aplicação da norma tributária em nossa sociedade.

No tocante a cobrança de exações, o pensamento certo é aquele que afirma que o sistema tributário movimenta-se regido pelo ritmo desse ir e vir de imposições estatais e sob uma complexa aparelhagem de freios e contrapesos que limitam os exageros que, inevitavelmente, seriam vindouros da atuação estatal.

Portanto, a competência tributária que a Constituição Federal oferta ao Estado se vê guiada por uma gama de parâmetros que direcionam a sua atuação. Essa gama de parâmetros pode ser entendida como sendo conjunto dos direitos fundamentais atribuídos ao cidadão, na qualidade de contribuinte.

## 2.2 O CONTEXTO HISTÓRICO ACERCA DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 18/1965

Considera-se muito relevante elucidar o balizamento histórico que permeia a temática doutrinária acerca do princípio da anterioridade da lei fiscal. Neste limiar, verificando o caminhar da história, é possível inferir que este princípio tributário somente veio a ser inserido no ordenamento jurídico-constitucional pátrio a partir do advento da Emenda Constitucional nº 18 do ano de 1965.

De mais a mais, interessante ainda mencionar que a anterioridade não marcou presença na Lei Maior datada do ano de 1967, mas há que salientar, entretanto, que a nossa atual Carta Guia, por meio dos legisladores constituintes, de maneira acertada, entenderam por bem fazer registro do princípio da anterioridade tributária na Constituição Federal de 1988, que – cite-se – é a nossa atual Constituição.

Já que a proposta deste capítulo da presente investigação científica é demonstrar, gradativamente, como ocorreu a evolução histórica do consagrado princípio da anterioridade tributária, é de suma importância elucidar que este princípio em tela nasceu com o fito de substituir a premissa de antecedência que vinha sendo aplicada por intermédio dos dizeres do princípio da anualidade. Isto é, a anterioridade germinou imbuída de uma nova roupagem de antecedência, o que fez sucumbir a anualidade, vez que esta exigia que fosse formalizada uma prévia autorização orçamentária para que a cobrança de uma determinada exação se tornasse apta no exercício financeiro

seguinte. É mister registrar que, prezando por uma aplicação um tanto mais simplória, a anterioridade não exige tal aprovação prévia em sede de lei orçamentária.

As Constituições Federais anteriores à do ano de 1988, demonstraram um “ir e vir” por meio da oscilação de constar e não constar garantias acerca do princípio da anualidade. A Carta Maior de 1824 fazia referência a este princípio, já a do ano de 1891 calou-se quanto ao tema e só em 1946 foi que, no artigo 141, §3º, a exigência do pagamento de exações estava estritamente atrelada a uma prévia autorização orçamentária.

O entendimento sumulado do STF, de número 66, no de 1963, entendeu como sendo legítima a cobrança de tributo em que a lei que criou ou majorou tributo fosse publicada mesmo depois da aprovação da lei orçamentária daquele exercício financeiro, porém antes do início do próximo exercício financeiro (MACHADO SEGUNDO, 2009).

Em vista disso, na interpretação desta Corte não era relevante a informação de a lei instituidora havia sido publicada antes ou depois da lei orçamentária do respectivo exercício financeiro. Tal como reza a premissa da anterioridade tributária, o ponto que era imprescindível e, portanto, deveria ser respeitado, era que a lei que instituísse ou majorasse tributo fosse publicada num ano fiscal e entrasse em vigência no outro.

Pois bem, diante deste quadro flagrantemente instável, no que tange a permanência ou não do princípio da anualidade no jurídico pátrio, este mesmo cenário acabou por se caracterizar como sendo um bom e inflamável combustível para a motivação da edição da Emenda Constitucional 18/1965.

Tal Emenda Constitucional, como uma operação matemática, subtraiu a necessidade de autorização orçamentária pregressa, elevando à posição de destaque uma asserção de que as leis que instituíssem ou majorassem impostos sobre patrimônio ou renda somente poderiam ser aplicadas, de modo a cumprirem o seu deslinde, no exercício fiscal seguinte àquele em que a lei fora publicada.

Percebe-se que a Emenda Constitucional em destaque se preocupou apenas com a aplicação do princípio da anterioridade tributária em relação aos dispositivos legais que instituíssem ou majorassem **impostos sobre patrimônio ou renda**. Logo, é plausível concluir que, ao tempo, os demais

tributos, sob o amparo dos ditames legais, estariam plenamente aptos a serem exigidos no mesmo exercício financeiro em que ocorresse a publicação da lei de instituiu ou majorou tributo.

Diante desta temerosa chancela legal, um pouco mais a frente, após a Constituição Federal de 1967, a Emenda Constitucional nº 01/1969 afastou a necessidade da já mencionada prévia autorização orçamentária, e o texto da Emenda seguiu sendo coerente quando alargou o direito do contribuinte, na oportunidade em que priorizou e aumentou a extensão do princípio da anterioridade tributária a todos os tributos e não só aos impostos sobre patrimônio e renda, ressalvadas, claro, as exceções.

Com um ar de mais tranquilidade, organização e vivendo sob a égide do fenômeno da constitucionalização, a Constituição Federal de 1988 foi a que sacramentou o princípio da anterioridade tributária, em seu artigo 150, III, b.

Percorrendo por todo esse vetor intelectual que deu norte e guarida à explanação acerca da historicidade do princípio da anterioridade tributária, restou muito clarificador o entendimento de que a Lei Maior do ano de 1988 pacificou, de uma vez por todas, a aplicação do princípio da anterioridade em detrimento do princípio da anualidade. Portanto, as Constituições Federais prévias a esta que encontra-se e pleno vigor, que cancelaram a anualidade, não guardam similitude a premissa atual de “não surpresa” ao contribuinte.

### 2.3 A ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA COMO UM DIREITO FUNDAMENTAL

*A priori*, é plausível ressaltar que ao tratar da temática que confere tratamento e *status* de direito fundamental ao princípio da anterioridade tributária, primando pela fuidez da leitura e ambientação ao texto, para que se tenha uma noção do caráter sistêmico o qual é dotado o ordenamento jurídico brasileiro, há que se aclarar o caminhar da discussão de modo a arrazoar sobre o entendimento acerca da harmonia que existe entre os componentes deste ordenamento, bem como entender como estes se posicionam hierarquicamente.

Os ensinamentos do clássico *jus* filósofo Hans Kelsen são de rica valia para a ciência do direito. Foi este filósofo que desenvolveu o sistema de

hierarquização e subordinação das leis, ao passo que se utilizou, para tanto, da figura geométrica intitulada pirâmide, para dispor os posicionamentos de cada norma que compõe o ordenamento jurídico pátrio (KELSEN, 1987, *apud*, SOARES, OLIVEIRA, MORAIS, s/d, p. 01).

No topo desta pirâmide, Kelsen alocou a Constituição Federal, logo, ao passo que tal diploma legal ocupa o topo da organização hierárquica, o entendimento que se deve extrair disso é que tudo que estiver abaixo dela, deverá irradiar premissas que coadunem com o bojo das suas considerações, para que só assim sejam consideradas legais e, sobretudo, dotadas de constitucionalidade, o que nos remete ao controle de constitucionalidade que é aplicado pelo Supremo Tribunal Federal aqui no Brasil. Essa concordância com a norma que está no ápice da pirâmide, deve, necessariamente, ser entendida como subordinação.

Uma vez que se mencionou que a pirâmide, disposta em castas, é a figura geométrica que fora utilizada por Kelsen para definir a hierarquia das normas, interessante se faz destacar a ordem em que estas normas estão dispostas no Brasil.

Tal como já fora mencionado, a Constituição Federal ostenta *status* de figurar o topo da pirâmide, local de onde toda e qualquer constitucionalidade deverá irradiar, uma vez que tudo que vier alocado abaixo da Constituição Federal não poderá contrariar esta e são intitulados de normas infraconstitucionais.

Pois bem, logo abaixo da Constituição encontram-se as Leis Complementares; abaixo destas as Leis Ordinárias; sobrepostas a estas figuram as **Medidas Provisórias** – as quais são, também, elementos protagonistas nesta presente pesquisa e terão capítulo específico mais a frente para tratar delas – e Leis Delegadas; e, por fim, as Resoluções.

O que se pretende alcançar com a introdução desse capítulo através desse viés, é que a pirâmide de Kelsen servirá de baliza para solucionar possíveis conflitos entre normas, haja vista que quando uma norma jurídica é, hierarquicamente subordinada a outra, via de regra, deverá obedecer a esta sob pena de vir a ser considerada afrontosa e inconstitucional.

Metaforicamente falando, o Texto Constitucional deverá sempre ser observado como sendo o sol, ao passo que os raios deste sol que, obviamente

dele decorrem, serão os fundamentos para os demais ramos do direito, ao passo que, em matéria fiscal, os princípios de índole tributária regem a vitalidade e força deste ramo do direito.

Importante trazer à baila que os princípios constitucionais tributários, ao passo que presidem influenciam a atuação estatal – no que concerne à sua função de tributar – agem, com maestria, quando, assumindo posição de firmeza, impõem limitação ao poder de tributar do Estado, imprimindo uma premissa de “freios e contrapesos”, com o fito uno de proporcionar razoabilidade ao sentimento de arrecadação que é tão vivo e protagonista no desenrolar na atividade do Estado.

Aqui nesta pesquisa, dentre os diversos princípios tributários que estão disposto expressamente na Constituição Federal – a Lei Norteadora – mais nos interessa o princípio da anterioridade tributária. Tal como sugere o título deste presente capítulo, será feita uma abordagem que permitirá inferir que a anterioridade é um direito fundamental do contribuinte.

Para tanto, é necessário que se faça uma exposição do que vem a ser um direito fundamental.

Conforme assevera Alexandre de Moraes (2008, p. 29), na sua obra chamada Direito Constitucional, na atualidade, a doutrina constitucionalista discute temáticas acerca dos direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira geração ou dimensão. Existe ainda uma quarta dimensão que também será tratada aqui nesta pesquisa, na mesma oportunidade em que as demais gerações serão tratadas.

O adjetivo “fundamental” que vem adstrito à palavra “direito” na expressão “direitos fundamentais”, faz com que esses direitos sejam entendidos como os direitos primeiros e, por assim serem, mais básicos de todos os sujeitos imersos na esfera social.

Muito embora sejam direitos primeiros inerentes ao homem, é importante que não haja desorientação terminológica entre os direitos fundamentais e os direito humanos. Estes últimos nos remetem, em linhas gerais, aos direitos de “liberdades básicas” de todos os seres humanos. Contudo, o que deve prender o raciocínio neste momento é quem a ser um direito fundamental.

Na interpretação jurídica brasileira, os direitos fundamentais são recortados, na Constituição Federal de 1988, como uma categoria própria e autônoma e são vertidos aos indivíduos com base nas demandas por ela já previstas e, portanto, regidas também por essa mesma Constituição.

É substancial observar que, diferentemente dos “direitos humanos”, a aplicação dos direitos fundamentais será direcionada ao povo de uma determinada nação, haja vista que a Lei Maior de cada país irá conter previsões particularizadas, em acordo com a sua cultura social, econômica, jurídica, entres outras. Ao passo que os direitos humanos são universais e aplicáveis de maneira linear para todo o mundo, portanto não há que se falar em distinção de poder e a soberania de cada país, na ótica dos direitos humanos.

Os estudiosos que se debruçam sobre o tema “direitos fundamentais”, não falam em uma só voz quando o assunto é a origem concreta e precisa de tais direitos, haja vista que tais estudiosos, por meio das duas correntes *jusfilosóficas* protagonistas, ofertaram os seus respectivos e distintos entendimentos sobre a referida origem.

Os *jusnaturalistas* são os que mais se destacam, pois foram os que conseguiram maior alcance na disseminação dos seus ideais, no que tange à traçarem o ponto de partida que germinou os direitos fundamentais. Estes entendem os direitos fundamentais como sendo anteriores a qualquer noção de legislação, uma vez que, para estes filósofos, tais direitos nascem por meio de um flagrante liame biológico, metaforicamente falando, entre os indivíduos e as concepções inatas da humanidade. Desta forma, para esta corrente filosófica, os direitos fundamentais sempre serão comuns a todos os homens, ainda que não se leve em consideração o tempo ou o espaço (BRAGA, s/d).

Para os *jusnaturalistas*, o direito que é inerente a todos os homens independe da vontade humana, pois figura no mundo jurídico antes mesmo do próprio homem e está acima das leis criadas por este. Para o *jusnaturalismo*, o direito é algo espontâneo e, por consequência, natural, vez que tem como presunções e deduções os valores humanos e prima sempre por um ideal de justiça que, para eles, nunca deixou de existir de maneira imutável e inviolável, pois estes pressupostos são oriundos de um estado de natureza espaço (BRAGA, s/d).

Noutra mão do que pregam os *jusnaturalistas*, outra filosófica corrente que merece que se faça registro aqui neste trabalho monográfico é a vertente *juspositivista*.

Os *juspositivistas*, dotados de uma visão mais técnica acerca das regras que regem a vida conjunta, agasalham a idéia de que os direitos fundamentais decorrem da própria legislação humana. Isto é, acreditam que somente pode ser considerado como direito e, conseqüentemente, se fazer justiça por meio de qualquer ideal que o homem estiver pleiteando ou defendendo, por meio de normas efetivamente positivadas. Em outras palavras pode-se afirmar que os *juspositivistas* pregam que o direito deve ser emando do Estado e com força de poder coercitivo. Seguem afirmando que todas as normas deverão ser escritas e criadas pelo próprio homem guiado pelo Estado, pois o direito positivo é imposto pelo Estado para a sociedade e, portanto, deve se mostrar adaptado ao direito natural espaço (BRAGA, s/d).

Como fora observado, de fato, não há um consenso entre estas correntes *jusfilosóficas* quanto a origem dos direitos fundamentais. Mas, há que salientar, contudo, que atualmente no Brasil a idéia norteadora que permeia essa questão é sanada com base no entendimento de que os direitos fundamentais são fruto de uma lento e gradual processo histórico, antropológico e sociológico.

Sobre o raiar dos direitos fundamentais, o autor constitucionalista Alexandre de Moraes (1999, p.178), em sua obra denominada Os 10 anos da Constituição Federal, declara que

**(...) surgiram como produto da fusão de várias fontes, desde tradições arraigadas nas diversas civilizações, até a conjugação dos pensamentos filosóficos-jurídicos, das idéias surgidas com o cristianismo e com o direito natural.**

A partir da leitura da lição acima transcrita, é possível compreender que, modernamente, a concepção dos direitos fundamentais é fruto uma mistura dos mais diversos entendimentos das mais diversas civilizações.

Portanto, diante desta gama de conhecimento, é permitido inferir que a expressão “direito fundamental” varia o seu significado de tempo para tempo, espaço para espaço e corrente filosófica para corrente filosófica, pois o

termo que adjetiva e tonifica esta expressão, qual seja, o termo “fundamental”, é quem proporciona essa variantes que foram listadas acima. O interessante nisso tudo é que o movimento de “ir e vir” desses significados e interpretações dos povos, é o que caracteriza a natureza histórica dos direitos fundamentais.

Decorrente desse desencadeamento lógico elencado acima, autentica-se que os direitos fundamentais transpiram identidade de relatividade, ao passo que nenhum direito fundamental sobrepõe outra de mesma natureza. São também imprescritíveis, indivisíveis, irrenunciáveis, inalienáveis e concorrentes entre si, haja vista que, por vezes se conflitam.

Com o desenrolar do tempo e em decorrência da expressiva carga da influência da dinâmica social que vem jungida a este passar dos anos, a evolução histórica dos direitos fundamentais se fez presente e fora dividida em quatro gerações – ou dimensões.

O aglomerado de direitos fundamentais de primeira geração é marcado pela sua presença em todas as sociedades que adotam regime democrático e são tidos como os direitos fundamentais que caminham em direção a cada indivíduo em particular e não podem ser subtraídos por nenhum arbítrio. São os intitulados direitos individuais ou negativos.

Compõem os direitos fundamentais de primeira geração, os direitos civis e políticos, o direito à propriedade, bem como à intimidade, à igualdade perante a lei, inviolabilidade de domicílio, dentre outros.

Sobre os direitos fundamentais de primeira geração, o doutrinador constitucionalista Paulo Bonavides (2006, p. 564) acrescenta, de modo a ratificar o que já fora exposto logo acima, que:

**Os direitos de primeira geração ou os direitos de liberdade têm por titular o indivíduo, são oponíveis ao Estado, traduzem-se como faculdades ou atributos da pessoa que ostentam ma subjetividade que é seu traço mais característico; enfim, são direitos de resistência ou de oposição perante o Estado.**

Já os direitos de segunda dimensão, em virtude do momento histórico em que ascenderam – momento de caos social, após a Primeira Guerra Mundial, no século XX, o homem se apercebeu inserido num contexto social em que a vida humana estava degradada. Neste instante histórico surgiu

a necessidade da criação de um Estado Social de Direito que viesse a remediar as crises econômicas, bélicas e sociais.

Sendo assim, tais direitos vem imbuídos de um caráter que tenha condição de elevar a posição de destaque condições que ofertassem o mínimo de dignidade à vida humana. Neste ínterim, os direitos fundamentais que protagonizaram a segunda geração foram os direitos a saúde, educação, alimentação e segurança pública. É interessante observar que tais direitos tem como meta alcançarem o bem estar social, justamente pelo contexto histórico que figurava àquela época e eram assumidos e geridos pelo Estado, vez que pressupunham uma positivação.

Os direitos de terceira geração – direitos supraindividuais ou transindividuais – datados de meados dos anos 70 – são advindos da conseqüências trazidas pela revolução tecnocientífica. É pertinente salientar que estes direitos não estão voltados estritamente para os indivíduos, pois, muito embora estes estejam abrangidos pela gama da terceira dimensão, os mesmos canalizam as suas energias para a gama de relações erigidas pelos indivíduos. Neste ínterim, os direitos à paz, à sustentabilidade, ao meio ambiente equilibrado e ao desenvolvimento.

Acerca dos direitos fundamentais de terceira geração, Alexandre de Moraes (2006, p.60) preleciona que:

**Da proteção da vida em terceira dimensão emanam direitos como o direito ao meio ambiente e os direitos do consumidor, típicos direitos transindividuais, e, em geral, o conjunto daqueles interesses da sociedade que constituíam o núcleo de relações entre os indivíduos da espécie humana, todos ligados naturalmente pelo fato de existirem.**

De fato, pode-se observar que o enfoque maior dos direitos fundamentais de terceira geração buscam priorizar o seres humanos em suas relações uns com os outros, e os resultados decorrentes destas relações.

No que se refere aos direitos fundamentais de quarta geração, poucos são os autores que se pronunciam-se sobre a historicidade que impulsionou a criação de tais direitos. Dentre estes poucos, Paulo Bonavides

(2006, p. 571), preocupou-se em fazer registro do tema na sua obra chamada Curso de Direito Constitucional, oportunidade na qual ministrou que:

**São direitos de quarta geração o direito à democracia, o direito à informação e o direito ao pluralismo. Deles depende a concretização da sociedade aberta para o futuro, em sua dimensão de máxima universalidade, para a qual parece o mundo inclinar-se no plano de todas as relações de convivência.**

O que se pode inferir da leitura do trecho destacado acima é que os direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira gerações se posicionaram como base para que os direitos de quarta geração viessem a figurar no mundo jurídico. Não só pelo fato de a evolução histórica proporcionar que as vivências anteriores acumulem estrutura intelectual no vértice da história – em decorrência dos acontecimentos e avanço social – mas também porque os direitos de quarta geração não vieram para substituir os direitos das demais gerações, pois a junção destes é mais que necessária para que o topo da estrutura erigida até então possa culminar nas noções de direito à democracia. Os direitos fundamentais de quarta geração protegem o direito à vida em decorrência dos avanços da biotecnologia.

Toda essa abordagem acerca dos direitos fundamentais serviu de arcabouço científico para que a proposta deste capítulo de cumprisse com afinco e total ambientação literária. Uma vez que pretende-se provar que a anterioridade tributária é um direito fundamental consagrado pela Carta Maior, inescusável se fez toda essa fundamentação prévia sobre a qualidade de fundamental de certos direitos.

O nascimento do Estado de Direito é um triunfo decorrente da consolidação no tempo dos direitos fundamentais. E é a garantia aos direitos fundamentais aos cidadãos que faz do Estado um Estado de Direito.

Sob este prisma é que se encaixa a noção de que o princípio da anterioridade tributária é um direito fundamental do contribuinte, haja vista que os direitos fundamentais não estão cerceados nas extremidades que vão do artigo 5º ao artigo 16 da Constituição Federal de 1988.

Por ser justamente nesse rastro que se encaixa o princípio da anterioridade tributária, pois a sua violação importa em uma detecção de uma constitucionalidade eivada de vícios e, portanto, passível de questionamentos

acerca da sua inconstitucionalidade. Portanto, apesar de estar contido no artigo 150, III, b da Constituição Federal de 1988, o princípio da anterioridade tributária é dotado de natureza jurídica de direito fundamental e, por assim ser, é vedado que Emenda Constitucional ou mesmo uma lei – seja ela complementar ou ordinária – ou outro ato normativo, venha a extinguir a redação deste mencionado artigo.

#### 2.4 A ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA COMO UMA CLÁUSULA PÉTREA

Embasando a defesa da ideia de que a anterioridade tributária é um direito fundamental, a noção de “não surpresa” que está atrelada ao referido princípio, encontra guarida nas premissas dos direitos fundamentais de segunda geração, pois, além desta geração ser marcada pelos direitos sociais, econômicos e sociais, estes também marcados por serem voltados para a proteção dos tidos como mais fracos nas relações sociais estabelecidas.

Logo, é muito fácil perceber que a parte hipossuficiente da relação que há firmada entre o Estado Fiscal e o contribuinte é, justamente, o contribuinte. Na ausência do princípio da anterioridade, este estaria sujeito a toda sorte de dificuldades advindas da tributação surpresa, o que acabaria por gerar uma série de problemas econômicos e sociais para a nação brasileira.

Imperioso destacar, ante a toda essa valorosa explanação posta pelo capítulo anterior, é inevitável que a presente investigação científica esbarre-se na certa enunciação de que o princípio da anterioridade exhibe *status* blindado pela roupagem do instituto jurídico da cláusula pétrea.

Alexandre de Moraes (2008, p. 34). com muita mestria, asseverou que as cláusulas pétreas não dispositivos constitucionais imutáveis e, por assim serem, não podem ser objeto de assentamento de proposta de Emenda Constitucional. O artigo 60, § 4<sup>a</sup> da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988) diz:

**Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:**

(...)

**§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:**

**I - a forma federativa de Estado;**

**II - o voto direto, secreto, universal e periódico;**

**III - a separação dos Poderes;**

**IV - os direitos e garantias individuais.**

Aproveitando o viés de toda explanação argüida em relação aos direitos fundamentais, não seria mau investimento de tempo salientar aqui que a figuração das cláusulas pétreas no nosso sistema constitucional representou uma grande vitória que ratificou a democracia, bem como fortaleceu toda a ciência do direito, vez que reiterou a segurança jurídica que o cenário constitucional demanda.

Como a própria nomenclatura sugere, as cláusulas pétreas representam o endurecimento de determinado trecho da Constituição Federal. Portanto, uma vez enrijecidos, tais postulados tem uma redoma impenetrável ao seu redor e, portanto, não são passíveis de serem excluídos do Texto Constituição. Inference-se que a segurança almejada é tanta que o Poder Legislativo não possui braços alongados o bastante para conseguirem alcançar e modificar os direitos fundamentais; as cláusulas pétreas. O Objetivo central dessas é coibir alterações audaciosas e quebradiças, que versem sobre temas elementares para os cidadãos e suas relações com o Estado.

Portanto, frente a todo disposto erigido supra, depreende-se que não há que se falar em cobrança de exação no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que a instituiu ou majorou.

## 2.5 O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA E SUAS VERTENTES

A Constituição Federal, em sua Seção II, no capítulo intitulado “Das Limitações ao Poder de Tributar”, tem previsão do princípio da anterioridade tributária no artigo 150, III, b.

Também conhecido como sendo o princípio da “não surpresa”, a ideia matriz que rege tal norma integradora, é justamente proporcionar ao

contribuinte um tempo razoável para que o mesmo possa se organizar financeiramente e adimplir com a exação, afinal, nada adiantaria o Estado fazer uma previsão de receita decorrente da arrecadação e os contribuintes, em virtude da surpresa, não terem como arcar, em tempo, com o pagamento do tributo.

Com efeito, nesta senda, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2005, p. 213) ensina, com total destreza, que o princípio da anterioridade expressa a ideia 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, desta forma, organizar e planejar seus negócios e atividades.

É importante trazer à baila a redação do artigo mencionado supra (BRASIL, 1988):

## **SEÇÃO II**

### **DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR**

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

**III - cobrar tributos:**

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

É altamente perceptível que o texto constitucional excetua à União, ao Distrito Federal, Estados e Municípios que estes entes federados realizem cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que tenha sido publicada a lei que instituiu ou majorou determinada exação.

Rememorando os ensinamentos que já foram argüidos anteriormente nesta pesquisa e ratificando o desencadeamento lógico a qual é dotada a presente pesquisa, é salutar destacar que o fenômeno da constitucionalização concedeu robustez e ainda mais firmeza ao conteúdo emanado pela letra de lei em destaque logo acima, haja vista que com a

ocorrência deste fenômeno destacado acima, os princípios ganharam ainda mais força e destaque no cenário jurídico nacional.

Explicando tal afirmação, a fim atestar que os ensinamentos prévios se amalgamam aos que estão sendo tratados agora, é interessante observar que tamanha é esta força deste princípio em tela, que com o advento da Carta Magna que está em vigência – cite-se, a do ano de 1988 – em consonância com os ensinamentos do doutrinador tributarista Hugo de Brito Machado (2004, p. 102), em sua obra “Curso de Direito Tributário”, quando tratou, brilhantemente do tema competência tributária, que se desdobrou nas limitações constitucionais ao poder de tributar e, logo em seguida, nos princípios tributários, dentre eles, o da anterioridade tributária, fez menção a uma transição que ratifica o cerne do processo de constitucionalização, à título exemplificativo, qual seja: este asseverou que o atual dispositivo constitucional que trata da anterioridade tributária (artigo 150, III, b, CF/88), adotou a orientação jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, a qual fora norteadada pelo entendimento que culmina na interpretação de que a Constituição Federal de 1946 entendia que a expressão “esteja em vigor” tinha significado de “tenha sido publicada”.

Adentrando efetivamente naquilo que é incumbido a este capítulo da pesquisa, é de bom tom elucidar que, conforme os ensinamentos do autor Roque Antônio Carrazza, a anterioridade é um princípio exclusiva e eminentemente tributário, haja vista que somente tem projeção jurídica em âmbito de tributação, seja o tributo federal, estadual, municipal ou distrital (CARAZZA, 2004, p. 175).

Seguindo este importante caminho intelectual que acabara de ser erigido, superada essa etapa de ambientação do princípio em comento, ocorrerá agora a explanação acerca das vertentes do princípio da anterioridade, quais sejam: anterioridade de exercício ou comum e anterioridade nonagesimal.

### **2.5.1 A anterioridade tributária comum**

À priori serão feitas considerações sobre a anterioridade de exercício comum. Interessante, aqui neste limiar, tornar claro que esta vertente do princípio da anterioridade sempre encontrou guarida na Constituição de 1988, desde a sua primeira edição, haja vista que o artigo 150, III, b, faz menção que lei que institui ou majora tributo deverá ter vigência no exercício financeiro seguinte ao da sua publicação. Daí de onde decorre o complemento “de exercício” que fora acoplado à expressão “princípio da anterioridade.

A fim de proporcionar pleno entendimento ao leitor, cumpre asseverar que o sinônimo da anterioridade de exercício é anterioridade comum, pois, com o advento da emenda constitucional nº 42/2003, no bojo das suas considerações, tal emenda trouxe outra vertente de anterioridade que atende pelo nome de nonagesimal. Portanto, o que era regra passou a ser chamada, também, de “comum”, em virtude da figuração, no mundo jurídico, de uma outra perspectiva de anterioridade, que é classificada com sendo uma exceção. Vale salientar que, mais adiante, serão abordados com mais afinco tanto o princípio da anterioridade em sua vertente nonagesimal, quanto a emenda constitucional nº 42/2003.

Retomando os ensinamentos sobre a anterioridade comum, Roque Antônio Carrazza (1998, p. 131) ensina que o primeiro esclarecimento que deve ser feito, é que, no Brasil, o exercício financeiro tem início no dia 1º de janeiro, tendo o seu final no dia 31 de dezembro de cada ano. Segue inferindo que no nosso país existe a perfeita coincidência entre o ano civil e o ano fiscal.

Com isso, é possível extrair daí o entendimento de que a norma que institui ou majora tributo fica em latência até que se inicie um novo ano civil/fiscal. Note que o princípio da anterioridade tributária ratifica e é corolário do princípio da segurança jurídica, o qual não encontra-se expressamente no texto da Constituição Federal, contudo está implícito e prima pela não instauração do “caos jurídico”, haja vista que, tal como asseverou Miguel Reale, o conceito de justiça é inerente a uma ordem. Bebendo na fonte de Eduardo Sabbag, que coaduna com o entendimento em comento, pois ratifica dizendo que “a segurança jurídica é o elemento axiológico do postulado em estudo – anterioridade tributária – tendente a coibir a tributação de surpresa(...)”.

Cumpra anotar que, além do artigo 150, III, b da Constituição Federal de 1988, o artigo 104, do Código Tributário Nacional, o CTN (BRASIL 1966), também tem redação expressa que versa sobre a anterioridade de exercício.

## CAPÍTULO II

### Vigência da Legislação Tributária

(...)

**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:**

**I - que instituem ou majoram tais impostos;**

**II - que definem novas hipóteses de incidência;**

**III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.**

Importante elevar à posição de destaque a informação de que muitos doutrinadores contestam a constitucionalidade do dispositivo em destaque logo acima, haja vista que a anterioridade tributária, na seara constitucional, refere-se a tributos em geral e não apenas a impostos sobre renda e serviço, além do fato de que o que está em evidência é a eficácia da lei e não a sua vigência.

O que pretende-se, aqui, não é discutir a constitucionalidade ou não do dispositivo. Pelo fato de ser uma pesquisa científica, entende-se como sendo imprescindível que conste a maior gama de informações elucidativas sobre o tema.

Portanto, resta claro que o princípio da anterioridade comum é um direito fundamental do contribuinte que almeja estabelecer e concordar com a não surpresa ao contribuinte frente à cobrança de uma determinada exação. Fez-se novamente tal afirmação com o fito de tornar uno o entendimento de que a anterioridade comum não tolher a criação ou aumento de tributo. A

preocupação de tal direito constitucional tributário é em parametrizar o efeitos da criação ou majoração no tempo e, por consequência, privilegiar a segurança jurídica que deve circunscrever dinâmica do tema.

Deste modo, não é suscetível de erro afirmar que a Constituição Federal de 1988 pretende expressar que o legislador pode sim criar ou aumentar tributos, porém, desde que respeitando o trâmites legais e lembrando que a eficácia da lei instituidora ou aumentadora somente terá eficácia no exercício financeiro seguinte. Constata-se, então, que a eficácia da norma restará suspensa.

Mesmo sendo aqui no deslinde final da explanação sobre a anterioridade de exercício, ainda é tempo, pois não seria mau investimento deste, de sublinhar que tal vertente do princípio não deve, em instante algum, ser confundido com o princípio da anualidade.

Este último princípio teve a sua vigência no pretérito texto constitucional de do ano de 1946, no artigo 141, § 34, 2º parte. Este dispositivo adotava premissa que culminava no seguinte entendimento:

De acordo com os ensinamentos do autor professor Eduardo Sabbag (BRITO, 1993, *apud*, SABBAG, 2013, p.96),

**(...) um tributo somente poderia ser cobrado em cada exercício se tivesse autorizado pelo orçamento anual: daí a anualidade, porque, em todos os anos, o orçamento a ser executado teria de arrolar todos os tributos a serem cobrados, sob pena de entender-se não autorizada a exigência.**

Ale salientar que este princípio fora suprimido da Constituição Federal de 1946, retornando em 1967 e, por fim, em 1969 fora de uma vez por todas retirado do texto da Carta Maior.

Se assim era compreendido, a diferença entre o princípio da anualidade e da anterioridade exercício reside no fato de que a anualidade exigia que para que a cobrança do tributo fosse legal, a lei criadora ou majoradora deste dependia de autorização orçamentária. Observe que a anterioridade não segue esta mesma linha, pois apenas exige que a cobrança

do tributo se dê no exercício financeiro seguinte ao da lei que criou ou majorou exação, não necessitando de autorização orçamentária prévia.

### **2.5.2 Exceções ao princípio da anterioridade tributária comum**

Tal como em quase toda totalidade do ordenamento jurídico brasileiro – composta pelas naturezas das mais variadas normas – o princípio da anterioridade tributária comum comporta sim exceções. Portanto, de logo, podemos afirmar que o mesmo não é absoluto frente todas as instituições ou majorações de tributos. As peculiaridades dessa vertente do princípio serão explanadas no transcorrer deste tópico em comento.

Conforme ensina Eduardo Sabbag (2013, p.107), o artigo 150, § 1º da Constituição Federal de 1988, em sua parte inicial, faz uma lista com as exceções ao princípio da anterioridade de exercício.

#### **SEÇÃO II DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR**

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

(...)

**§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; (...).**

Neste ínterim, apurando o que está contido em cada uma dessas alíneas que constam no artigo em tela acima, conclui-se que, neste previsão, somente constam tributos federais, quais sejam: Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto Extraordinário de Guerra (IEG) e Empréstimo Compulsória para Calamidade Pública ou Guerra Externa (EC-Cala/Gue) (SABBAG, 2013).

Os fatos que justificam a lista de exceções ao princípio da anterioridade comum elencada acima são os da extrafiscalidade, bem como as situações de emergência.

Os impostos extrafiscais – Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produto Industrializado e o Imposto sobre Operações Financeiras – são dotados de atribuições que superam a simples arrecadação de receita advinda da tributação. Mais que isso, os impostos extrafiscais possuem o condão de regular a economia, haja vista que as suas intervenções nesta acompanham a sua dinâmica, logo, qualquer intervalo de tempo a ser superado, poderia acarretar em prejuízos financeiros aos Estado, ou mesmo o cenário social e econômico ao tempo da anterioridade tributária poderia já em existir mais. A extrafiscalidade acompanha o tempo presente.

Já o Imposto Extraordinário de Guerra e o Empréstimo Compulsório, excetam-se em virtude das situações de emergência que impulsionou a instituição de ambos. Situações estas que também não condizem com o lapso temporal que é estabelecido pelo princípio da anterioridade tributária, pois, em intersecção com a extrafiscalidade, o momento que ensejou a instituição, ao tempo da anterioridade pode até esmo já ter deixado de existir, ou, ainda ter majorado os seus danos.

Mais pra frente, passados alguns anos, com o advento da Emenda Constitucional 33/2001, a lista de exceções registrada acima fora alargada, de modo que, no bojo das considerações desta referida Emenda, foram inseridas mais duas exceções ao princípio da anterioridade tributária.

As exceções foram as seguintes: CIDE-Combustível e ICMS-Combustível. Ainda conforme os ensinamentos de Eduardo Sabbag (2013, p. 108), a CIDE-Combustível é um tributo federal que foi instituída pela Lei Ordinária nº 10.336/2001. A intenção maior dessa Lei foi de promover a extrafiscalidade também para as atividades vinculadas a combustíveis (SABBAG, 2013).

O artigo 177, § 4º da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), coadunando com o que fora exposto logo acima, no que tange a CIDE-Combustível, assevera que:

**Art. 177. Constituem monopólio da União:**

(...)

**§ 4º A lei que instituir 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 deverá atender aos seguintes requisitos:**

**I - a alíquota da contribuição poderá ser:**

(...)

**b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150,III, b;**

Tal como podemos interpretar do dispositivo legal transcrito supra, apura-se que a CIDE-Combustível importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, bem como gás-natural e seus derivados e álcool combustível, não estarão sujeitos ao princípio da anterioridade tributária comum, quando vir a figurar no mundo jurídico tributário a sua redução ou mesmo o retorno ao *status quo ante* da alíquota.

Em se tratando de ICMS-Combustível, é importante tornar claro que a exceção a qual trataremos agora, não se refere ao imposto estadual ICMS em si, mas sim a esse tipo singularizado deste tributo. O comando constitucional que dá guarida à exigência desta exceção é o artigo 155, § 4º, IV, c da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988). É interessante fazer registro:

#### **SEÇÃO IV**

#### **DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL**

**Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:**

(...)

**§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:**

(...)

**IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:**

**(...)**

**c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.**

Igualmente ao que se mencionou em relação à CIDE-Combustível, o ICMS-Combustível somente será uma exceção ao princípio da anterioridade tributária de exercício no que tange à redução e ao restabelecimento de sua alíquota (SABBAG, 2013). Mas o que se deve observar, é que o dispositivo legal que está sendo analisado agora, faz gesto a duas alíneas deste mesmo artigo, o que ascende o sinal de alerta na continuidade da interpretação sobre tal exceção. Para tanto, é de bom timbre registrar, de igual maneira, o artigo 155, § 2º, XII, g e h (BRASIL, 1988):

#### **SEÇÃO IV**

#### **DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL**

**Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:**

**(...)**

**§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:**

**(...)**

**XII - cabe à lei complementar:**

**(...)**

**g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.**

**h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;**

O comando legal em destaque é claro quando estabelece que, com exclusividade, cabe à lei complementar elucidar quais serão os combustíveis, bem como os lubrificantes sobre os quais o ICMS incidirá uma única vez, tal como demonstra a redação do artigo, qualquer que seja a sua finalidade. Em vista disso, as alíquotas de ICMS que incidirem sobre esses combustíveis serão definidas, por se tratar de um imposto estadual em essência, segundo arbitramento dos Estados e Distrito Federal.

Com isso, rememorando que foram elencadas, cronologicamente, oito exceções, a lei que criar ou aumentar esses tributos já destacados acima, estará excetuada da aplicação do princípio da anterioridade, pois, pelos motivos apresentados e exaustivamente explicados, exigem eficácia desde logo, haja vista que qualquer espera implicaria em desordens que não coadunam com as exigências do cenário social e econômico que o país, ao momento, enfrenta.

### **2.5.3 A anterioridade tributária nonagesimal e a Emenda Constitucional nº 42/2003**

Feitas as considerações que fazem órbita ao redor da anterioridade comum, agora serão abordadas temáticas sobre a anterioridade nonagesimal.

A fim de destacar um ponto semelhante entre as duas vertentes da anterioridade, é interessante salientar que, igualmente à anterioridade comum ou de exercício, a nonagesimal também é dotada de expressões sinônimas. Essa segunda vertente deste princípio em análise também atende pelas expressões “anterioridade privilegiada” ou, ainda, “anterioridade qualificada”.

Tal como já fora, prudentemente, destacado no início deste capítulo, a anterioridade nonagesimal é uma exceção à regra e somente teve a sua definição expressa na carta magna, após a edição da emenda constitucional nº 42/2003.

A edição da referida emenda constitucional fez nascer a alínea “c” do artigo 150, III da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988). O registro da referida alínea segue logo abaixo:

## **SEÇÃO II**

## DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

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

**III - cobrar tributos:**

**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 nosso).**

Diante de toda explanação que fora erigida supra sobre a anterioridade comum, é mais simples afirmar que a anterioridade nonagesimal pode ser explicada como um acréscimo. A interpretação do dispositivo acima é muito clara no sentido de elucidar que uma possível cobrança surpresa por parte do Estado, torna-se ainda mais obstada, vez que evita que uma publicação de uma lei instituidora ou majoradora de tributo nos últimos dias do ano venha a ser exigida logo no primeiro dia do ano fiscal seguinte. A alínea “c” do ditame legal em comento vem cumprindo o seu papel de princípio, enquanto norma integradora, pois faz muito bem o seu papel de modo a preencher essa fenda que se mostrava altamente prejudicial aos contribuintes, haja vista que possibilitava, flagrantemente, uma manobra estatal, no que tange à manipulação do intervalo de tempo a que se propõe a anterioridade, acabando por descaracterizar, por completo, o cerne semântico do princípio tributário (SABBAG, 2013).

É importante rememorar que a alínea “c” germinou da edição da emenda constitucional nº 42/2003. Logo, conclui-se que, via de regra, do ano de 2004 para trás, aplicava-se somente a premissa que guia o entendimento sobre a anterioridade anual. Sendo assim, do ano de 2005 a aplicação passara a ser cumulada e assim permanece até os dias atuais.

Ao estabelecer o entendimento acerca da anterioridade de exercício, assim como sobre a privilegiada, foi possível perceber atentamente que estas possuem tanto pontos de intersecção, quanto pontos que decorrem da

singularidade que é atinente a cada entendimento doutrinário que perpassa por cada uma destas vertentes do princípio em comento.

Em boas e certas palavras, infere-se que a anterioridade qualificada turbinou a de exercício de modo a conceder a esta ainda mais robustez, haja vista que com este *plus*, percebe-se, claramente, que a aplicação das diretrizes da anterioridade mostra-se de maneira aglomerada, isto é: de maneira dupla; cumulativa.

Concluindo o entendimento do parágrafo acima, resguardadas as exceções que sempre permeiam as regras, é plenamente possível afirmar que os tributos somente poderão ser exigidos após respeitarem o intervalo temporal não só em relação à postergação de tal cobrança para o exercício fiscal seguinte, mas também após 90 dias da data em que tenha sido publicada a lei, ratificando, ainda mais, o direito fundamental o qual o contribuinte é titular, de modo a blindar a incoerência de uma “tributação surpresa”.

O doutrinador tributarista Eduardo Sabbag (MORAES, 2006, *apud*, SABBAG, 2013, p. 105) em sua obra denominada Manual de Direito Tributário, traz um clarificador entendimento que merece ser destaque aqui nesta pesquisa:

**“(…) princípio da anterioridade mitigada ou nonagesimal não exclui a incidência do tradicional princípio da anterioridade, determinando o art. 150, III, “c”, que ambos sejam aplicados conjuntamente, ou seja, em regra, os tributos somente poderão ser cobrados no próximo exercício financeiro da sua instituição ou majoração, e, no mínimo, após 90 dias da data em que haja sido publicada a lei, evitando-se, assim, desagradáveis surpresas ao contribuinte nos últimos dias do ano.”**

Importante evidenciar, também, ao final deste capítulo da presente investigação científica, que ambas as vertentes do princípio da anterioridade, concordam e preservam o conceito da legalidade tributária.

Ora! Já que a legalidade tributária – que encontra guarida constitucional no artigo 150, I – estabelece que os tributos somente puderam ser exigidos mediante edição e publicação de lei sobre o tema, a anterioridade nada mais é do que uma ratificação desta premissa, haja vista que a legalidade, na qualidade de direito fundamental do contribuinte, restará sendo

respeitada sob a premissa de proteger o contribuinte de uma desagradável surpresa que poderia resultar no não adimplemento da exação.

Portanto, relevante sinalizar que legalidade e anterioridade tributária possuem estreitos laços de intersecção, haja vista que esses dois princípios tributários mencionados são complementares e atuam de modo a coibirem a atuação do Estado, no que tange ao poder de tributar.

#### **2.5.4 Exceções ao princípio da anterioridade tributária nonagesimal**

Em mais uma semelhança à vertente comum do princípio da anterioridade tributária, a anterioridade nonagesimal também comporta exceções em sua aplicação. Quando se estudou, no capítulo anterior a esse, as características deste mesmo princípio, foi possível verificar que o mesmo fora germinado em decorrência da edição da Emenda Constitucional 42/2003.

Não custa lembrar que a referida Emenda Constitucional proibiu a exigência do pagamento de exações antes de decorridos 90 dias da lei que as instituiu ou, ainda, que as majorou, e essa é justamente a anterioridade nonagesimal, previsto no artigo 150, III, c da Constituição Federal. Nesta mesma oportunidade, a Emenda Constitucional 42/2003 entendeu por bem trazer no ventre das suas considerações, que essa vertente do princípio em voga comportaria sim exceções (SABBAG, 2013).

Feita essa consideração acima, acontecerá com mais fluidez a afirmação de que o legislador constituinte derivado, julgou ser relevante excetuar à anterioridade nonagesimal alguns tributos, dentre eles, a maioria já também excepcionada às premissas da anterioridade tributária de exercício.

Segundo está prelecionado no artigo 150, § 1º da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988):

### **SEÇÃO II**

#### **DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR**

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

(...)

**§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.**

O que interessa para a pesquisa, nesse momento, é a segunda parte do parágrafo deste ditame legal que está em tele, afinal, aqui, cumpre versar sobre as premissas atinentes às exceções da anterioridade tributária nonagesimal, haja vista que já foi tratado sobre as exceções à anterioridade tributária anual, que figura na primeira parte do dispositivo.

Com a leitura do artigo acima e a conseqüente identificação dos tributos que devem ser excetuados à aplicação da anterioridade nonagesimal, é salutar sinalizar que os tributos que fazem parte desse rol o qual se discute são os seguintes: Imposto sobre Importação (II), Imposto sobre Exportação (IE), Imposto sobre Renda (IR), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto Extraordinário de Guerra (IEG), Empréstimo Compulsório para Calamidade Pública ou Guerra Externa (EC-Cala/Gue), bem como as alterações na base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) (SABBAG, 2013).

Tal como já fora mencionado acima, as exceções da anterioridade nonagesimal guardam grandes semelhanças com as exceções da anterioridade anual, guardando um enfoque especial para o Imposto sobre a Renda, bem como para as alterações na base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano e do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, uma vez que estes somente são excepcionados pela anterioridade tributária nonagesimal, ao passo que o Imposto sobre Produtos Industrializados, a CIDE-Combustível e o ICMS-Combustível, que não se sujeitam à anterioridade comum, ao contrário, se sujeitam à anterioridade nonagesimal (SABBAG, 2013).

Em suma, ao passo que o IPTU e o IPVA não se sujeitam à anterioridade nonagesimal, somente se submetendo aos preceitos da anterioridade anual, o IPI, a CIDE-Combustível e o ICMS-Combustível não se sujeitam à anterioridade tributária comum, ao passo que esbarram na aplicação da anterioridade nonagesimal (SABBAG, 2013).

Pensando por exclusão e a fim de deixar tudo muito claro, importante, também, fazer registro que os tributos que coincidiram no que tange a serem exceções tanto da aplicação da anterioridade tributária comum, quanto da anterioridade tributária nonagesimal, quais sejam, Imposto Sobre Importação, Imposto sobre Exportação, Imposto sobre Operações Financeiras e os Empréstimos Compulsórios para Calamidade Pública ou Guerra Externa. Estes podem e devem ter a sua arrecadação de pronto, haja vista que não necessitam de respeitar a nenhuma das vertentes do princípio da anterioridade tributária, uma vez que se andam lado a lado com a regulação da economia do país, possuem, vale reiterar, caráter extrafiscal.

Interessante salientar, à título de completude, que estes mesmos impostos destacados acima, somados à CIDE-Combustível e ao ICMS-Combustível, também mitigam o princípio da legalidade, vez que podem ser criados majorados mediante ato emanado do Poder Executivo, pois é interessante não perder de vista o caráter extrafiscal que reveste tais tributos. Em sendo assim, o referido ato emanado do Poder Executivo guarda compatibilidade com a premissa dos tributos, que vai além da simples arrecadação (SABBAG, 2013).

De mais a mais, os tributos dotados de característica extrafiscal possuem o condão de atuarem de modo a suplementarem a economia em determinados momentos que exijam a criação ou majoração de tais reguladores da economia.

Os tributos que não figuraram como exceção a nenhuma das duas vertentes do princípio da anterioridade tributária, devem se submeter a aplicação de ambas, de maneira cumulada. A anterioridade nonagesimal, nesse caso, funciona como um *plus* à anterioridade anual.

### **3 A MEDIDA PROVISÓRIA NO ORDENAMENTO EXECUTIVO E JURÍDICO-TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, O ARTIGO 62 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 32/2001**

A medida provisória é instrumento utilizado exclusivamente pelo Presidente da República em exercício, o que força a interpretação que tal instrumento é ato que emana do Poder Executivo.

Conforme infere Autor Constitucionalista Alexandre de Moraes (2008, p.689), em sua obra intitulada Direito Constitucional, o modelo de medida provisória aplicado no Brasil, bebeu na fonte da Constituição da República Italiana, datada de 27 de dezembro de 1947, mais especificamente no artigo 77 deste diploma legal que consta “*decretilegge in casi straordinari di necessità e d’urgenza*”, o que, traduzindo para a língua portuguesa, significa dizer “decretos-lei em casos extraordinários de necessidade e urgência”.

Este mesmo doutrinador seguiu ainda explanando que a norma que mais assemelhava-se à medida provisória era o decreto-lei, que estava previsto na Constituição Federal do preterido ano de 1967.

Pois bem, espelhando-se fielmente no modelo italiano, a Constituição Federal de 1988 fez registro expresso acerca da utilização da medida provisória, no artigo 62 desta.

Outro ponto que merece relevo e é muito debatido, vez que busca-se sempre um consenso, é perquirir a natureza jurídica a qual enquadra-se a Medida Provisória. Parte da doutrina entende por bem perceber a Medida Provisória como sendo um ato do Poder Legislativo, pois tal instituto fora hospedado no artigo 59 da CF/88, o qual, por sua vez, versa sobre o processo legislativo que os legisladores pátrios devem prontamente adotar. O referido dispositivo segue (BRASIL, 1988):

**SEÇÃO VIII  
DO PROCESSO LEGISLATIVO  
SUBSEÇÃO I  
DISPOSIÇÃO GERAL**

**Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:**

**I - emendas à Constituição;**

**II - leis complementares;**

**III - leis ordinárias;**

**IV - leis delegadas;**

**V - medidas provisórias;**

**VI - decretos legislativos;**

**VII - resoluções.**

**Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis. (*Grifo nosso*).**

Contudo, a outra parte da doutrina diverge desse entendimento acerca da natureza jurídica da Medida Provisória, sob o argumento de que afirmar que este instituto tem natureza jurídica de ato do Poder Legislativo apenas pelo mero fato de constar na lista de normas do artigo 59 da Constituição Federal de 1988, seria contradizer o que prega o artigo 62, § 3º, o qual tem redação constitucional apontando para a premissa que culmina na afirmação de que a MP tem força de lei e, portanto, enquanto não for convertida em lei, após ato do Congresso Nacional, não poderá ser considerada como tal, uma vez que detém somente a força desta.

Estes autores que preferem se alinhar com a lógica explanada acima, defendem que a natureza jurídica da Medida Provisória é de ato precário e político que emana do Poder Executivo.

Frente a este posicionamento predominantemente histórico e conceitual que fora desenrolado supra, é relevante trazer para apreciação que a medida provisória é um meio pelo qual o Presidente da República em exercício está apto e habilitado a editar norma com força de lei, em casos que sejam claramente revestidos pelo binômio que se traduz na premissa de relevância e urgência. É interessante demonstrar que a Medida Provisória produzirá efeitos imediatos, contudo, entende-se que é ainda mais relevante

reiterar que este instrumento deverá ser submetido a aprovação do Congresso Nacional para conversão categórica em lei.

Pois bem, o artigo 62 da Constituição Federal atual versou sobre a Medida Provisória com a intenção de evidenciá-la como sendo um instituto análogo ao antigo decreto-lei. Ou seja, a Medida Provisória, comporta função semelhante à do decreto-lei, porém, possui origem embrionária distinta. Há quem defenda que esta mudança abriu uma fenda da Carta Maior, haja vista que a segurança jurídica se viu abalada no instante em que o texto constitucional não é clarificador sobre qual lei será passível de aplicação no mundo jurídico, durante a discussão acerca da conversão em lei da Medida Provisória no Congresso Nacional.

Retomando aos invólucros históricos que fazem órbita ao redor desse enigmático instituto que é a Medida provisória, valioso é ressaltar que, lá atrás, as MP's vigiam, claro, de maneira provisória, pelo prazo de 30 dias, lembrando que, ao findar-se esse prazo, perdia a sua eficácia com efeitos *extunc*. Diante desse quadro, ao tempo desse molde, caberia ao Congresso Nacional decidir sobre as conseqüências advindas dos atos praticados no período da vigência da MP, o que acabava por gerar uma insegurança jurídica pautada na incerteza do estava por vir.

Anos pra frente, conforme os imperiosos ensinamentos do professor Eduardo Sabbag (2013, p. 122), com a edição da emenda constitucional nº 32/2001, o prazo de validade de uma medida provisória passou a ser, conforme preleciona o artigo 62, § 7º, CF/88, de 60 dias, prorrogável de maneira uma por mais 60 dias. Em caso de não haver a conversão em lei, a medida provisória acabaria por perder a sua eficácia desde a origem – *ex tunc* – devendo, os feitos já produzidos, serem, a partir dali, regulados por decreto legislativo do Congresso Nacional, segundo aponta o artigo 62 em seu § 3º, CF/88. Uma vez que mencionou-se tantas vezes o artigo 62, CF/88, relevante observar a redação do referido artigo:

### **SUBSEÇÃO III DAS LEIS**

(...)

**Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.**

(...)

**§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.**

Vale acrescentar, ainda, que, a MP, em que pese o seu caráter primeiro de efemeridade, pode ser tida como vertente normativa definitiva, pois estará sujeita ao controle de constitucionalidade, tal como qualquer outro ato normativo, além do fato de ter que atender, comprovadamente, aos critérios de relevância e urgência.

De mais a mais, caminhando neste mesmo trilho, a natureza jurídica deste aparelho legal em voga é configurada como sendo um ato normativo excepcional de atribuição, tal como já fora devidamente registrado acima, do Chefe do Poder Executivo.

As informações mais significativas que circunscrevem a medida provisória fazem-se presentes acima. Com toda certeza, o desencadeamento lógico desta investigação científica necessitava deste arcabouço que ambienta o leitor para as interpretações que seguem.

Seguindo mais adiante, é mister ressaltar que a medida provisória precisa atender aos requisitos de admissibilidade de **relevância** e **urgência**, não perdendo de vista que estes critérios devem ser devidamente constatados de maneira cumulada e não singularizada.

A medida provisória deverá sempre primar pelo interesse público. Nesta senda, o requisito de relevância será caracterizado toda vez que o interesse público clamar pela edição da medida provisória, ao passo que nenhum outro interesse, senão o público, deverá ser defendido por essa via, pois ao interpretar o artigo 62 da Constituição Federal de 1988, percebe-se que o legislador constituinte almejou ofertar ao vocábulo “relevância”, um timbre que algo mais grave e abrangente. Daí de onde se pode inferir que o referido termo não desmerece os demais interesses. Ao contrário, este estabelece um parâmetro plausível do que vem a ser relevância nesse contexto em apreciação.

Além da relevância – observada a sua semântica contextual – o legislador constituinte também entendeu por bem designar a urgência como sendo o outro requisito que enseje a edição de uma medida provisória. A urgência, por sua vez, deve se apresentar com a roupagem de uma demanda que não pode aguardar o decurso normal do tempo, pois, se assim acontecesse, a pretensão que seria alcançada por meio da edição da medida provisória se perderia juntamente com o passar do tempo. Isto é: a situação que envolva a demanda deve reclamar que a medida entre em vigor de imediato.

A despeito disso, Celso Antônio Bandeira de Melo (2006, p.188) assevera:

**“(...) mesmo que a palavra contenha em si algum teor de fluidez, qualquer pessoa entenderá que só é urgente o que tem de ser enfrentado imediatamente, o que não pode aguardar o decurso do tempo, caso contrário o benefício pretendido inalcançável ou o dano que se quer evitar consumir-se-á ou, no mínimo existirão sérios riscos de que sobrevenha efeitos desastrosos em caso de demora.”**

Atestados tais requisitos, de maneira cumulativa, pelo Congresso Nacional, superado todo o trâmite legal que compreende esse instituto, a medida provisória terá eficácia imediata por 60 dias prorrogáveis uma única vez, por igual período, até que seja ou não convertida em lei.

### 3.1 A VIGÊNCIA DA NORMA QUE INSTITUI OU MAJORA TRIBUTO E A VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA

Utilizando todos os conhecimentos que serviram de alicerce da pesquisa até o presente momento, não há como falar sobre a vigência, tanto da norma tributária, quanto da medida provisória, sem falar sobre a anterioridade tributária, bem como sem trazer a noção dos requisitos de admissibilidade exigíveis para a vigência da medida provisória.

Um ponto espesso que merece destaque de modo a ser apreciado aqui e agora é o seguinte: a anterioridade, seja ela comum ou privilegiada, tem a intenção de ofertar ao contribuinte um tempo entendido como sendo razoável para que este possa adimplir com a sua obrigação de pagar determinado tributo. Não perdendo de vista que esta norma integradora é enquadrada como sendo – reitere-se – um direito fundamental do contribuinte; uma cláusula pétrea.

Seguindo ainda neste mesmo ponto destacado, noutra mão, a medida provisória além de solicitar relevância, também urge por rapidez, haja vista que a sua aplicabilidade deve ser imediata.

O que podemos extrair desta lição anotada acima é que a vigência da norma tributária caminha lado a lado com a anterioridade, homenageando, portanto, a “não surpresa”, ao passo que a vigência da medida provisória clama por suprir uma lacuna obscura que necessita ser preenchida e superada em prol da prevalência da segurança não só das estruturas do Estado, mas também em favor da ratificação da segurança jurídica.

Simple é o que se pode inferir acerca das referidas vigências: a da norma tributária requer dilação de tempo para obter êxito e alcançar a aplicabilidade da lei e a da medida provisória solicita por rapidez, afinal a mesma somente viera a figurar no cenário social em virtude de uma relevância que se traduz em uma necessidade de interesse coletivo.

Nos deparamos, aí, com interesses opostos que partem, cada um deles, de Poderes da República diferentes. O comando referente a aplicação do princípio da anterioridade tributária tem origem no Poder Judiciário, ao passo que a edição de uma Medida Provisória nasce no Poder Executivo.

A relação que há entre os três Poderes da República Federativa do Brasil, é marcada por pela existência de uma vigília mútua entre estes, daí de onde surge a máxima de que os Poderes da República são independentes e harmônicos entre si. Isto é, todos exercem sutil vigilância sobre todos, ao passo que este olhar configura a noção moderna de democracia, vez que o que pretende-se com isso é que venha à tona o equilíbrio na execução das atividades estatais, o que não aconteceria caso todos os poderes estivessem concentrados nas mãos de apenas uma pessoa, tal como ocorre nos regimes totalitários.

Uma vez que a realidade de governo no Brasil nos tempos atuais está guiada pela existência de três Poderes, para que ocorra ou a vigência do princípio tributário, ou a ascensão plena da Medida Provisória, terá de haver a relativização de um desses Poderes, pois, com interesses e premissas opostas, os dois institutos não podem coexistir.

A junção interpretativa desses conceitos que foram entrelaçados neste capítulo, desembocam na possibilidade na aplicação da anterioridade frente ao critérios de relevância e, sobretudo urgência, os quais devem ser inerentes à edição da medida provisória. A fim de ofertar o cuidado de fazer essa preciosa análise que beira o ápice da presente pesquisa, o próximo capítulo terá o condão, de modo a descortinar horizontes, de clarificar ainda mais o passo a passo que fora erigido até então, no tocante ao tema abordado.

### 3.2 A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA EM SEDE DE MEDIDA PROVISÓRIA TRIBUTÁRIA E AS SÚMULAS 66 E 67 DO STF

Acima discutiu-se sobre as exigências da vigência de ambos os institutos e a maneira oposta as quais os elementos que compõem ambos se mostram.

O Autor Luciano Amaro (2004, p. 171), em sua obra intitulada Direito Tributário Brasileiro, dispõe justamente sobre o efetivo cabimento das Medidas Provisórias em âmbito tributário, na hipótese em que a MP pretender criar ou majorar tributo já existente. Este autor situa-se no rol dos doutrinadores que entendem como não sendo cabível a aplicação dos anseios da Medida

Provisória em seara tributária, ao passo que existe parte da doutrina que admite o uso de MP em matéria tributária somente para certos casos, tais como criação de IEG e EC-Cala/Gue.

O Texto Constitucional do ano de 1988 foi precavida no sentido de estabelecer conjecturas materiais e formais para a vigência das Medidas Provisórias. Os pressupostos formais estão ligados às idéias de legitimidade ativa, bem como de submissão ao Congresso Nacional, tal como já pôde ser verificado quando da leitura do artigo 62 da Constituição Federal de 1988.

A legitimidade ativa, como também já fora devidamente explicitado, cabe ao Presidente da República. Mas, há que salientar, entretanto, que existe a possibilidade de os governadores e prefeitos exercerem tal legitimidade. A doutrina diverge quanto a esta temática e os autores que se demonstram contrários a tal mitigação à legitimidade ativa da MP, argumentam que a Medida Provisória, por si só, já é revestida pelo caráter de exceção, logo, por assim ser, não cabe comportar exceções no tocante à delegação desta legitimidade.

Importante salientar também o argumento dos doutrinadores que se mostram favoráveis à delegação da legitimidade ativa da MP. Estes ressaltam a delegação, com a condição de que haja previsão constitucional em mesmo em Lei Orgânica Municipal. É mister destacar que o Supremo Tribunal Federal coaduna com este segundo posicionamento elucidado.

A CF/88, ainda por meio da letra de lei do artigo 62, em relação aos aspectos materiais de admissão da MP, faz exigência que esta seja subordinada, de logo, a existência dos requisitos de relevância e urgência.

Tal como já fora estudado, os critérios de relevância e urgência direcionam, de modo a condicionarem, o exercício do Presidente da República. Porém, neste capítulo, o que se pretende é demonstrar que com as leis tributárias não é diferente, pois o que a Constituição Federal de 1988, faz uma ressalva que esbarra na premissa de que a deliberação do Poder Legislativo sobre o teor da MP depende do juízo de admissibilidade ante aos requisitos já mencionados, o que não demonstra, em princípio, nenhuma discrepância ou mesmo conflito com as características específicas dos tributos.

Mesmo diante de tanta celeuma e minúcias doutrinárias acerca da aplicação da Medida Provisória, este instituto vem sendo usado para legislar

sobre matérias reservadas à lei ordinária, inclusive, com a chancela do Congresso Nacional e dos Tribunais Superiores.

A Emenda Constitucional nº 32/2001 foi muito importante para o ordenamento jurídico pátrio, pois além de evidenciar todos os pressupostos que já foram percorridos nos capítulos anteriores a este, sacramentou também as limitações materiais relativas à edição de MP's, as quais limitam o Chefe do Poder Executivo, no tocando à vedação de MP versar sobre, cidadania, direito eleitoral, nacionalidade, direitos políticos, planos plurianuais, orçamentos e créditos adicionais e suplementares, organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, bem como sobre a carreira e a garantia de seus respectivos membros.

Afunilando a temática de modo a unir os preceitos da MP com os regramentos do âmbito tributário, a fim de observar a aplicação da anterioridade tributária em sede de Medida Provisória, levando em consideração os tributos que se submetem a tal anterioridade e, portanto, solicitam uma dilação de prazo para serem legalmente exigidos, uma determinada MP não poderia criar nem majorar esses tributos. Porém, na contramão deste raciocínio, o STF vem, atualmente, admitindo criação e majoração de tributos por meio de MP, alegando que esta tem força de lei e, logo, está apta para tanto, em relação aos tributos e em relação as contribuições sociais.

Percebe-se, então, que muitas são as dúvidas e questionamentos em relação à aplicação da MP em matéria tributária. Tal como fora minuciosamente tratado, a doutrina diverge, haja vista que há dois posicionamentos antagônicos em relação à demanda em apreço.

Antes de relatar com mais afinco sobre o posicionamento atual do Supremo Tribunal Federal em relação ao embate, é substancial que as súmulas nº 66 e 67 se façam presente aqui nesta pesquisa, respectivamente.

**É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro. (Grifo nosso).**

**É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro. (Grifo nosso).**

Ao interpretar uma súmula de cada vez, começando pela súmula nº 66 do, é possível examinar que o STF, por possuir, ao tempo, entendimento contrário aos preceitos exarados pelo já desativado princípio da anualidade, veio a editar, *a priori*, a súmula em comento.

Curioso salientar que o teor da súmula nº 66 do STF fora editado em passo contemporâneo à vigência do princípio da anualidade. Contudo, essa Egrégia Corte, como se pode perceber a partir da interpretação do texto do instituto jurídico em voga, que o STF houve por bem transformar este princípio no que hoje entendemos como sendo a anterioridade tributária.

Como já é claro, o princípio da anualidade exigia que a cobrança de um tributo estivesse condicionada a uma previsão constante na lei orçamentária de determinado exercício financeiro. Este princípio encontrou chancela na Constituição Federal de 1946.

É bom observar que o STF considera como sendo legítima a cobrança de um tributo, sem que a execução da cobrança de determinada exação tenha previsão na lei orçamentária daquele ano. Exige apenas que a lei que crie ou majore o tributo seja publicada no exercício financeiro anterior ao da sua plena vigência. Por trás desses dizeres advindos da Suprema Corte, é permitido afirmar que este ideal nada mais é senão a anterioridade tributária.

Seguindo mais adiante e reportando os olhares para a súmula nº 67 do STF, que é datada do ano de 1963, ano o qual – cite-se – é anterior à publicação do Código Tributário Nacional, e é também um momento histórico no qual vigia, ainda, a Constituição Federal de 1946 – que consagrava a anualidade – mais uma vez o STF tenta solidificar a obsolescência da anualidade.

Em suma, o STF entendia que a falta de previsão orçamentária não inviabilizaria ou mesmo impediria a exigência legal do pagamento de determinada exação, com a condição de que a lei instituidora ou majoradora do tributo tivesse sido publicada antes do exercício financeiro. O que era almejado pelo Supremo Tribunal Federal era a conversão efetiva da anualidade em anterioridade tributária.

Transportando o olhar interpretativo e argumentativo do ano de 1963 para a atualidade, é substancial destacar que, com a dinâmica social, até mesmo em relação à anterioridade tributária, que é a que vige atualmente, alguns pontos ganharam nova roupagem e, diferente do caráter simplório o qual era detentora a referida anterioridade ao tempo, hoje, além de ser imprescindível que a lei instituidora ou majoradora seja publicada no exercício financeiro anterior ao da cobrança do tributo, vale lembrar que a EC nº 42/2003 acrescentou que deve ser somado 90 dias a este interstício, em virtude da anterioridade tributária nonagesimal, ressalvadas as exceções às vertentes da anterioridade tributária.

Interessante, também, observar que, à título de atenção ao que se escreve, diante das exceções que comportam tanto a anterioridade comum, quanto a anterioridade nonagesimal, nem toda exigência de pagamento de exação que houver sido criada ou majorada no mesmo exercício financeiro será tida como inconstitucional, como por exemplo, quando ocorrer cobrança de exação referente ao Imposto de Exportação.

Superado contexto histórico de conversão da anualidade em anterioridade tributária por meio da visão do STF que se fez necessário à completude do texto, retomando aos anseios da aplicação da anterioridade tributária em sede de medida provisória, percebe-se que a interpretação favorável à legislação vigente respalda a não aplicação da Medida Provisória em âmbito tributário, em demandas que necessitem de respeitar a dilação prazal a qual prega o referido princípio.

Ainda existe o argumento de que a própria Constituição Federal reserva à criação e majoração de tributo à lei – tal como reza o artigo 150, I da CF/88 – ao passo que a Medida Provisória apenas ostenta obter força de lei.

Portanto, quanto a uma possível incompatibilidade no que tange a aplicação da anterioridade em sede de MP, a discussão será menos fervorosa em casos de instituição ou majoração de tributos que sejam excetuados da aplicação do princípio da anterioridade tributária.

#### **4 A POSSIBILIDADE AFASTAR A VIGÊNCIA IMEDIATA DA MEDIDA PROVISÓRIA QUE VERSE SOBRE ASSUNTO TRIBUTÁRIO, EM VIRTUDE DA PRESERVAÇÃO DAS PREMISSAS DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA**

Ao longo deste texto monográfico já fora discorrido sobre a força que os princípios adquiriram ao longo do tempo. Almejando complementar o raciocínio desenvolvido até aqui, com o fito de solucionar o problema da pesquisa, é salutar tecer mais alguns comentários acerca desta temática.

A norma constitucional tem um papel de fundamental importância na formação do Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, é válido citar o pensamento do juiz Barroso (s/d, p.118), a saber:

**Dentre as normas jurídicas, a Constituição tem o condão de estruturar a forma de Estado e Governo que irá vigor em um determinado território (Estado Ideal) e, portanto, suas regras servem como vetores a serem seguidos pelas autoridades constituídas na busca do desenvolvimento da nação.**

Nessa senda, é salutar distinguir que as normas se diferem dos princípios constitucionais. Desta forma, ainda que a doutrina não seja uníssona nesse sentido, a harmonização impera no sentido de afirmar que as normas jurídicas seriam o gênero, cujas espécies seriam as regras e princípios Barroso (s/d, p.119).

Com efeito, Barroso em uma tentativa de esclarecer as diferenças existentes entre as normas e os princípios faz uso do pensamento de Canotilho (s/n, p. 1086/1087, apud BARROSO, s/d, p 119) para citar as cinco regras de distinção entre os princípios e a norma, vejamos:

**quanto ao grau de abstração, os princípios teriam um *grau de abstração relativamente elevado*, enquanto que as regras possuiriam *abstração relativamente reduzida*; quanto à determinabilidade, os princípios seriam *vagos e indeterminados*, enquanto que as regras seriam *susceptíveis de aplicação directa*; quanto ao caráter de fundamentabilidade no sistema das fontes de direito, os princípios teriam posição privilegiada no ordenamento jurídico em relação às regras; quanto à proximidade da ideia de direito, as regras seriam normas vinculativas com um conteúdo**

**meramente funcional, enquanto que os princípios traduziriam a ideia de direito e de justiça; e quanto a natureza normogenética, os princípios são considerados *fundamentos de regras*.**

No mesmo sentido Slaibe Filho (2004, p. 65 e 66, apud BARROSO, s/d, p. 119) afirma que as regras e os princípios se distinguem considerando o grau de generalidade. O autor segue ponderando que as regras são decorrentes dos princípios que dão conteúdo normativo as regras. Em suma, segundo o autor, as regras possuem um grau de generalidade menor que os princípios que possuem um elevado grau de generalidade.

No limiar do pensamento desenvolvido até aqui, é válido recorrer aos ensinamentos de Lima (2002, p.1) que firma que os princípios exercem um papel diferenciado quando comparado com a função das regras, pois, enquanto as regras tratam sobre fatos hipotéticos e possuem a intenção cristalina de regular (direta ou indiretamente) as relações jurídicas, os princípios “são normas generalíssimas dentro do sistema”.

Seguindo este vetor de entendimento, Barroso (s/d, p. 120) afirma que “os princípios, quando normatizados, passam a ser cláusulas gerais e, como tais, se sobrepõem à regra, uma vez que esta passa a ser interpretada com base nos valores previstos naquele.” Com isso, podemos concluir que os princípios tem o condão de alicerçar as regras de modo geral.

Ante a esses esclarecimentos, fica evidente que os princípios possuem várias funções dentro do ordenamento jurídico e dentre elas podemos destacar o papel de limitar a atuação do operador do direito e das autoridades no momento de aplicar criar e aplicar a norma, nesse sentido, Lima faz uso do pensamento do professor e ministro do Supremo Tribunal Federal Barroso (s/d, p. 256 *apud* LIMA, 2002, p. 01), a saber: – Livro interpretação e aplicação da constituição).

**Ademais, serve o princípio como limite de atuação do jurista. Explica-se: no mesmo passo em que funciona como vetor de interpretação, o princípio tem como função limitar a vontade subjetiva do aplicador do direito, vale dizer, os princípios estabelecem balizamentos dentro dos quais o jurista exercitará sua**

**criatividade, seu senso do razoável e sua capacidade de fazer a justiça do caso concreto.**

Percebe-se, portanto, que esse papel de limitar a atuação dos operadores do direito, mais do que garantir a real e eficiente aplicabilidade da norma, deve ser concebido no sentido de garantir segurança jurídica para os cidadãos.

Nesse aspecto, é mister destacar que o princípio da anterioridade, tal como já fora exposto, é um direito fundamental e cláusula pétrea da Constituição Federal de 1988.

Essa temática, já desenvolvida ao longo do texto, merece um certo destaque, vez que, o legislador constituinte, lapidado pelo contexto histórico e social tanto do Brasil à época como também no mundo de modo geral, fez com que os cidadãos tivessem os seus direitos fortalecidos mesmo em tempos de crise social, com a edição das cláusulas pétreas.

Nesta senda, Marina de Souza Cintra, Matheus MezaCuba e Ana Laura Teixeira Martelli (s/d, p. 3) em um interessante trabalho acadêmico asseveraram que :

**O princípio da anterioridade no direito tributário está interligado ao princípio da "não-surpresa tributária", tendo como objetivo evitar que os contribuintes sejam surpreendidos com novas cobranças de tributos, sem terem tido tempo suficiente para conhecimento da legislação e programar-se para o cumprimento da obrigação, pois o contribuinte, pessoa jurídica ou não, também necessita de planejamento para continuidade do exercício de suas atividades, assim como para controle do orçamento familiar.**

As cláusulas pétreas que estão pulverizadas ao longo de vários artigos do Texto Constitucional de 1988, merecem a máxima atenção dos operadores do direito, por serem de máxima relevância para a supremacia da norma no Estado Democrático de Direito, nesse sentido, é válido recorrer aos ensinamentos de Nobrega (2009, p. 4) que afirma que:

**As cláusulas pétreas estão previstas na Constituição Federal (CF) de 1988 no artigo 60, § 4º e surgem como instrumentos de preservação dos ideais e valores do poder Constituinte originário, por constituírem**

**verdadeiro “cerne essencial do sistema” constitucional. Essas vedações funcionam como garantia de “conservação da identidade e dos princípios fundamentais da Constituição”, através de verdadeiras limitações materiais ao Constituinte derivado, resguardando-a enquanto “pacto fundante”.**

Caminhando nesse mesmo trilho, para o que interessa neste texto monográfico, o princípio da anterioridade merece uma atenção maior, vez que, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou acerca dessa temática, por meio do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 939 quando declarou que o princípio da anterioridade tributária é uma cláusula pétrea. Para os ministros do Supremo Tribunal Federal tal princípio está intimamente ligado as garantias individuais de cada contribuinte (ARANHA, 2006).

Percebe-se, portanto, o importante papel de atuação desempenhado pelo Supremo Tribunal Federal para criar o que se entende hoje como princípio da anterioridade tributária.

Ainda nesse vetor de entendimento, Nobrega (2009, p. 6) pondera que:

**Nesse sentido posicionou-se o Supremo Tribunal Federal (STF) na ADI 939-07/DF,14 na qual restou decidido pela Corte que o princípio da anterioridade no Direito Tributário, previsto no artigo 150, III, “b”15, da Constituição, constitui garantia individual para o contribuinte e, por consectário, cláusula pétrea, estando abrangida pela limitação do artigo 60, § 4º, IV, da Carta Magna16. Indo além, o STF considerou que a mera inaplicabilidade da imunidade tributária recíproca (artigo 150, VI, “a”), por emenda à Constituição, constitui ofensa à cláusula pétrea do artigo 60, § 4º, I, que protege a forma federativa de Estado.**

Percebe-se portanto, que o julgador ratificou a intenção do legislador no sentido de garantir que o princípio da segurança jurídica sempre seja privilegiado diante das ações dos operadores da lei.

Na esteira do pensamento desenvolvido até aqui, é interessante relembrar a diferenciação existente entre o princípio da anterioridade e princípio da anualidade. Ainda que o efeito pretendido seja o mesmo, o princípio da anterioridade posterga a cobrança do tributo ao exercício financeiro

seguinte à publicação, enquanto que o princípio da anualidade vincula a cobrança do tributo à previsão da respectiva receita no orçamento anual. Insta reiterar que o princípio da anualidade não encontra mais guarida no texto constitucional desde a Constituição Federal de 1967, mais precisamente em seu artigo 150, § 29 (ARANHA, 2006, p.1).

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal com a edição das Súmulas 66 e 67 privilegiou o princípio da anterioridade em face do princípio da anualidade que existia à época. É importante salientar, a título de curiosidade, que as referidas súmulas foram editadas em um período anterior a publicação do Código Tributário Nacional, a saber:

#### **SÚMULA 66**

**É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro.**

#### **SÚMULA 67**

**É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro.**

Acerca da edição dessas súmulas é interessante destacar dois aspectos fundamentais. O primeiro deles é que atualmente, com a edição da Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003, não existe a necessidade de que a lei que institui o tributo seja publicada no exercício financeiro anterior ao do início de sua vigência, mas sim de que isso ocorra noventa dias antes do seu exercício, tal como preconiza o artigo 150, III, “c” da Constituição Federal (BRASIL, 1988), a saber:

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

**III - cobrar tributos:**

**c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)**

O segundo aspecto é que a anterioridade comporta algumas exceções previstas no artigo 150, §1º da Constituição Federal (BRASIL, 1988), observe:

**§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)**

Resta evidenciado que o legislador teve uma intenção clara de fazer com que o princípio da anterioridade tributária fosse conduzido a condição de se tornar um direito fundamental para o contribuinte.

Sobre essa temática, é interessante resgatar alguns conceitos já expostos nesse texto monográfico a título de enriquecer o debate e analisar a hipótese levantada.

Cumprе mencionar que a presença de direitos fundamentais é crucial para o desenvolvimento de um Estado, vez que, tais direitos abarcam temáticas variadas e igualmente importantes para os cidadãos de modo geral.

Uma problemática já ocupou a doutrina no sentido de demarcar historicamente o surgimento desses direitos fundamentais. Sobre essa temática Cavalcante Filho (s/d, p.5) assevera que, segundo os defensores do jusnaturalismoos direitos fundamentais são anteriores ao surgimento da Constituição, ou seja, são pré-positivados. Os defensores dessa corrente argumentam que os direitos fundamentais decorrem da natureza humana, desta forma, por consequência lógica, existem desde que o homem é homem.

Por outro lado, os defensores do positivismo argumentam que os direitos fundamentais são aqueles considerados na norma posta, positivada, ou seja, da Constituição, todavia, não há impedimento no que tange ao reconhecimento da existência de direitos implícitos.

Ainda nesse vetor de debate é salutar trazer ao conhecimento o que o positivismo igualou o Direito à norma jurídica e busca reconhecer somente o direito positivado que vigora em determinada sociedade, enquanto que o jusnaturalismo pega o contrário, pois, seus defensores afirmam que a norma positivada deve ser inspirada em um conjunto de princípios superiores que são os direitos naturais (BRAGA, s/d).

Acerca dessa temática, Braga (s/d, p. 5) assevera que:

**O direito natural possui ainda uma função ordenadora, estando presente nas decisões judiciais, principalmente no concernente à equidade, onde se registram diferentes formas de resistência ao direito humano. Já o direito positivo é aquele estabelecedor de ações que, antes de serem reguladas, podem ser cumpridas indiferentemente de um modo ou outro, mas, uma vez reguladas pela lei, importa que sejam desempenhadas do modo prescrito por ela.**

Diante de todo exposto até aqui um questionamento merece relevo, o pensamento de Cavalcante Filho (s/d, p.5), vejamos:

**Realmente, direitos fundamentais e direitos humanos, estes (humanos) são direitos atribuídos à humanidade em geral, por meio de tratados internacionais (Declaração Universal dos Direitos Humanos, da ONU, 1948, por exemplo). Já os direitos fundamentais são aqueles positivados em um determinado ordenamento jurídico (Constituição Brasileira, Lei Fundamental Alemã etc.).**

É interessante ponderar que os direitos fundamentais não são absolutos, vez que, a depender da situação eles podem ser relativizados, nessa toada, cumpre salientar que em situações em que os direitos fundamentais se chocam será necessário analisar o contexto, o caso concreto

para que o conflito possa ser solucionado. No mesmo sentido, jamais os direitos fundamentais não poderão ser utilizados para praticar atos ilícitos (CAVALCANTE FILHO, s/d, p. 7)

A título de completude, é válido lembrar que os direitos fundamentais se dividem em primeira, segunda, terceira e quarta geração.

No artigo 59 da Constituição o legislador trouxe as fontes da lei, com isso, o legislador clarificou os mecanismos a serem utilizados pelas autoridades do país para legislarem, nesse aspecto, é mister elucidar que as legislações pátrias não poderão violar normas de direito fundamental já consagradas no texto constitucional.

Ante a todos esses esclarecimentos, tal como já fora disposto nesta monografia resta evidenciado que a medida provisória é um dispositivo utilizado pelo poder Executivo que integra o mundo jurídico para regular matérias que sejam tidas como de relevância e urgência, tal como preconiza o artigo 62 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988):

**Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)**

A temática é de máxima relevância para o ordenamento jurídico, vez que está inserida no texto constitucional do Brasil e, ainda que não seja uma lei propriamente dita, a medida provisória possui força de lei e é uma verdadeira fonte legislativa tal como prevê o artigo 59, V da Constituição Federal (BRASIL, 1988) a saber:

**Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:**

**V - medidas provisórias;**

É importante destacar que, como já fora dito, a atuação dos operadores do direito, dos legisladores e demais autoridades são

constantemente “fiscalizadas” e limitadas pela existência de princípios, desta forma, a Medida Provisória também não é absoluta e não pode ser utilizada em todos os casos. Nesse sentido, é interessante ponderar que o próprio §1º do artigo 62 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) tratou de impor esses limites as linhas de atuação do poder Executivo, a saber:

**§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)**

**I – relativa a: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)**

**a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)**

**b) direito penal, processual penal e processual civil; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)**

**c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)**

**d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)**

**II – que vise a detenção ou sequestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)**

**III – reservada a lei complementar; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)**

**IV – já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)**

Nesse vetor de entendimento, é importante trazer à baila o pensamento da advogada Luciana Furtado de Moraes (2005, p. 4) que destaca que os pressupostos da medida provisória de relevância e urgência são critérios singulares que devem necessariamente ser contemplados em casos extremos que não podem ser adiados.

Ainda nesta esteira de raciocínio, podemos destacar o que prevê o §2º do artigo 62 da Constituição Federal, vez que o legislador constituinte impôs uma limitação ao poder de tributar no sentido de instituir ou majorar impostos por Medida Provisória:

**§ 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.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)**

A luz desse raciocínio a advogada Luciana Furtado de Moraes (2005, p. 4) promove uma interessante reflexão que merece relevo, a saber:

**Para a doutrina minoritária, a Constituição conferia à Medida Provisória o *status* de lei, podendo ser consideradas lei formal e material, portanto obedecendo ao Princípio da Legalidade e conferindo a possibilidade de instituir ou majorar um tributo. Analisando o artigo 62 *caput* verificamos a afirmação de que as Medidas Provisórias tem força de lei.**

**Em contrapartida, a corrente majoritária afirma que a instituição ou majoração de tributos através de Medida Provisória, ofenderia o Princípio Constitucional da Legalidade Tributária, bem como os pressupostos da Medida (relevância e urgência) não se ajusta ao Princípio da Anterioridade Tributária, que tem por objetivo o planejamento do contribuinte para pagamento posterior do tributo.**

É importante elucidar que o Supremo Tribunal Federal, em alguns julgados, empregou o entendimento de que a medida provisória é lei em sentido material, desta forma, está sujeita ao controle de constitucionalidade (SILVA, 2013, p. 1).

Diante de todo raciocínio desenvolvido até o presente momento, fica muito claro que a Medida Provisória, em que pese seja vindoura do Poder Executivo, é uma fonte legislativa e está sujeita ao controle de constitucionalidade segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Cumprir mencionar também que, como fonte legislativa, a Medida Provisória cria normas para o mundo jurídico, desta forma, ainda que existentes os pressupostos de relevância e urgência a efetividade que versa a medida provisória está submetida aos princípios constitucionais do direito,

razão pela qual a hipótese de que o princípio da anterioridade tributária deve ser privilegiado ante aos requisitos da medida provisória é ratificada.

Tamanha é a força do princípio no ordenamento jurídico brasileiro, que o timbre de tranqüilidade em afirmar que a anterioridade tributária deve ser aplicada em detrimento do significado dos critérios de relevância e urgência da Medida Provisória ressoa agasalhado por intermédio da sua característica, nesse caso, de direito fundamental e cláusula pétrea, que não pode ser objeto de projeto de Emenda Constitucional.

Seguindo nesse mesmo deslinde, juntamente com a ratificação do princípio em destaque nessa pesquisa, o princípio da legalidade também acaba por ser interpretado com rigor e privilegiado, uma vez que fora constatado que a Medida Provisória, *à priori*, tem apenas força de lei, não se constituindo uma propriamente dita. Logo, diante de toda a argumentação que fora erigida ao longo de todo o texto monográfico, resta claro o posicionamento principiológico que fora adotado.

## 5 CONCLUSÃO

A construção deste texto monográfico gravitou em torno de uma temática, em um primeiro olhar, árdua em ser aclarada, vez que tanto o posicionamento que dá primazia à aplicação dos anseios atinentes ao instituto da Medida Provisória, quanto o viés interpretativo que confere respaldo à efetiva exeqüibilidade ao princípio da anterioridade tributária, são suscetíveis de refutação, pois, facilmente polemizados, ambos apresentam as suas finalidades com a firmeza doutrinária e interpretação jurídica semelhantes.

Para nortear a pesquisa, a função integradora dos princípios constitucionais tributários, em especial o princípio da anterioridade tributária, foi imprescindível, e os mesmos foram delineados com o fito de preencher a fenda intelectual que circunscreve o tema. Nesse sentido, é importante evocar os postulados que foram trazidos quando se explanou sobre a anterioridade, em sua acepção principiológica, bem como quando foram debatidos e analisados os direitos fundamentais, a anterioridade tributária e suas vertentes, os critérios de relevância e urgência da medida provisória, o *jusnaturalismo* e o *juspositivismo*, haja vista a existência de liame jurídico que mantém essas temáticas adstritas umas as outras, de modo a apontar para uma direção que conduziu o caminhar da presente investigação.

Tal como fora discorrido em meados da pesquisa, a os elementos que compõem e justificam a anterioridade tributária conferem parâmetro para que o Estado possa agir sem excessos, o que acaba por homenagear a segurança jurídica.

Vale rememorar que se uma lei institui ou majora determinado tributo, em consonância com os preceitos emanados pelo ideal da anterioridade tributária, a mesma somente possuirá vigência no exercício financeiro seguinte ao da sua publicação. Há que salientar, por oportuno, que no que tange a edição de Medida Provisória que verse sobre assuntos tributários, aceitar a sua aplicação imediata é concluir que o cidadão teve o seu direito à “não surpresa” encoberto por ato emanado do Poder Executivo, ao

passo que o princípio da legalidade ensina e vincula, via de regra, a criação e majoração de tributos por meio de lei.

Em decorrência da construção sistêmica da pesquisa, fora delineada uma discussão jurídica acerca da aplicação da anterioridade tributária em sede de Medida Provisória, em detrimento do seu caráter imediato. Também fora objeto de estudo, percepções doutrinárias o entendimento sumulado do STF em relação a anterioridade tributária, fazendo um comparativo desta com a anualidade que já encontrou guarida em outras Constituições anteriores à de 1988.

De mais a mais, ao passo que a ideia da submissão da Medida Provisória é efetivamente exercida em relação à anterioridade tributária, a consequência é que seja relativizada a urgência em respeito ao direito fundamental o qual o contribuinte é detentor. É um fato que a anterioridade tributária é um direito constitucional inerente ao cidadão, e tal entendimento foi abordado visando estabelecer que não é salutar cessar a exequibilidade de tal direito, ao passo que, ao sopesar e relativizar os dois lados da discussão jurídica em comento, a anterioridade tributária ratifica, mais uma vez, uma vertente mais embebida de sensatez, tal como fora demonstrado fundamentadamente ao longo dessa construção monográfica.

A ciência jurídica, que é fruto da dinâmica inerente ao convívio social, deve se aperceber em constante avanço para que possa acompanhar tal dinâmica e se mostrar cada vez mais contemporânea nos seus preceitos positivados, bem como, e por consequência, nos seus julgamentos.

O estudo investigativo desempenhado no desenrolar desta pesquisa, foi bastante no sentido de verificar que uma das hipóteses elencadas foi confirmada, em detrimento da outra, visto que são antagônicas. A hipótese confirmada preceitua que a relativização do entendimento doutrinário e jurídico deve pender para a aplicação dos anseios da anterioridade tributária, a fim de que seja ratificado o seu status de direito fundamental e cláusula pétrea, em detrimento dos desgastes que seriam advindos da tributação surpresa, em decorrência do caráter imediato da MP.

Esta afirmação encontra respaldo no Texto Constitucional, ratificado na dicção legal de art. 150, III, b e c, desta mesma Carta Maior. A hipótese supra, que foi elencada com o fito de balizar e ofertar contexto ao problema,

respondeu este de maneira satisfatória e se mostrou em consonância com o direcionamento apontado pelos objetivos da presente investigação, que também foram destapados a contento, ganhando veracidade ao longo da construção textual, e afastando a hipótese que almeja conferir primazia a aplicação da Medida Provisória que não se submeta as premissas do princípio da anterioridade tributária.

## REFERÊNCIAS

ALVARES, Letícia. BERTUOL, Mayara K. **Medida Provisória e o Princípio da Anterioridade Tributária**. Disponível em <<http://intertemas.toledoprudente.edu.br/revista/index.php/ETIC/article/viewFile/3448/3204>>. Acesso em 07 fev. 2017

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2004.

ANTERIORIDADE, Anualidade e. **Anterioridade e Anualidade**. Direito e Democracia. Disponível em <<http://direitoedemocracia.blogspot.com.br/2009/07/anualidade-e-anterioridade.html>>. Acesso em 24 fev. 2017.

ARANHA, Marcelo de Araújo. **O Princípio da Anterioridade Tributária**. Disponível em <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2821/O-Principio-da-Anterioridade-Tributaria>>. Acesso em 24 fev. 2017.

BALEEIRO, Aliomar; NOVELLI, Flavio Bauer. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito: o triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil**. Jus Navigandi. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/7547/neoconstitucionalismo-e-constitucionalizacao-do-direito>>. Acesso em 07 fev. 2017.

\_\_\_\_\_, Leonardo Alves. **A Força Normativa dos Princípios Fundamentais como Vetores da Formação do Estado Ideal**. Disponível em <[http://www.emerj.tjrj.jus.br/serieaperfeicoamentodemagistrados/paginas/series/11/normatividadejuridica\\_118.pdf](http://www.emerj.tjrj.jus.br/serieaperfeicoamentodemagistrados/paginas/series/11/normatividadejuridica_118.pdf)>. Acesso em 24 fev. 2017.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 564

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

\_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal. Súmulas. <Disponível em [http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_001\\_100](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_001_100)>. Acesso em 07 fev. 2017.

\_\_\_\_\_, **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**. Brasília, DF, 25 de out de 1966. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em 07 fev. 2017.

BRAGA, Wladimir Flávio Luiz. **Direito Positivo, Positivismo e Jusnaturalismo.** Disponível em <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/26066-26068-1-PB.pdf>>. Acesso em 26 fev. 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CAVALCANTE FILHO, João Trindade. **Teoria Geral dos Direitos Fundamentais.** Disponível em <[http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portaltvjustica/portaltvjusticanoticia/anexo/joao\\_trindade\\_\\_teoria\\_geral\\_dos\\_direitos\\_fundamentais.pdf](http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portaltvjustica/portaltvjusticanoticia/anexo/joao_trindade__teoria_geral_dos_direitos_fundamentais.pdf)>. Acesso em 26 fev. 2017.

Celso Antônio Bandeira de Mello. **Curso de Direito Administrativo.** 20ª edição. São Paulo-SP; Editora Malheiros; 2006; p. 118.

CHACON, Paulo Eduardo de Figueiredo. **O Princípio da Segurança Jurídica.** Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/4318/o-principio-da-seguranca-juridica>>. Acesso em 08 fev. 2017.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

FERREIRA, Rodrigo. **Tributo: Origem e Evolução – Breve Abordagem Histórica Sobre a Evolução dos Tributos.** Disponível em <<https://rfersantos.jusbrasil.com.br/artigos/222353175/tributos-origem-e-evolucao>>. Acesso em 09 fev. 2017

LIMA, George Marmelstein. **As funções dos princípios constitucionais.** Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/2624/as-funcoes-dos-principios-constitucionais>>. Acesso em 24 fev. 2017.

MORAES, Alexandre. **Os 10 anos da Constituição Federal.** São Paulo: Atlas, 1999, p. 178.

\_\_\_\_\_, Alexandre de. **Direito constitucional.** 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_, Alexandre de. **Direito Constitucional.** 23ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_, Luciana Furtado de. **Medidas provisórias e matéria tributária.** Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/6164/medidas-provisorias-e-materia-tributaria/4>>. Acesso em 24 fev. 2017.

MACHADO, Grazyela do Nascimento Sousa. Teorias sobre os princípios jurídicos. Disponível em <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10900&revista\\_caderno=15](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10900&revista_caderno=15)>. Acesso em 20 fev. 2017.

\_\_\_\_\_, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 24. Ed. São Paulo, SP: Malheiros, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Anualidade e anterioridade.** Disponível em: <<http://direitoedemocracia.blogspot.com.br/2009/07/anualidade-e-anterioridade.html>>. Acesso em 19 fev. 2017.

NOBREGA, Guilherme Pupe da. Cláusulas Pétreas: Breves Considerações Sobre Amplitude da Proteção, Núcleo Essencial e Dupla Emenda. Disponível em <<https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/cadernovirtual/article/view/203>>. Acesso em 24 fev. 2017.

NOGUEIRA, André Murilo Parente. **As Medidas Provisórias e os Tributos.** Disponível em <<http://br.monografias.com/trabalhos910/as-medidas-provisorias/as-medidas-provisorias2.shtml>>. Acesso em 07 fev. 2017.

PEREIRA, Luiz Fernando. **Os Princípios do Direito Tributário: Uma Análise Panorâmica.** Disponível em <<https://drluizfernandopereira.jusbrasil.com.br/artigos/111904656/os-principios-do-direito-tributario-uma-analise-panoramica>>. Acesso em 07 fev. 2017

PINHEIRO, Wecsley dos Santos. **A Medida Provisória: Instituto Jurídico-Constitucional de Duas Caras.** Disponível em <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,a-medida-provisoria-instituto-juridico-constitucional-de-duas-caras,39772.html>>. Acesso em 08 fev. 2017

PROVISÓRIA, medida. **Medida Provisória.** Câmara dos Deputados. Disponível em <<http://www2.camara.leg.br/comunicacao/assessoria-de-imprensa/medida-provisoria>>. Acesso em 06 fev. 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** São Paulo. Saraiva, 5ª Edição, 2013.

SILVA, Mateus Maciel César. **Medida Provisória e Princípio da Anterioridade no Direito Tributário no Brasil.** Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/36241/medida-provisoria-e-o-principio-da-anterioridade-no-direito-tributario-no-brasil>>. Acesso em 07 fev. 2017.

\_\_\_\_\_, Thaís Costa. **Medida Provisória e o Princípio da Legalidade.** Disponível em <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,medida-provisoria-eo-principio-da-legalidade,45897.html>>. Acesso em 24 fev. 2017.

SOARES, Amanda; OLIVEIRA, Gabriela; MORAES, Muryel. **Teoria pura do direito: a hierarquização das normas.** Disponível em: <<http://www.arcos.org.br/artigos/teoria-pura-do-direito-a-hierarquizacao-das-normas/>>. Acesso em 18 fev. 2017.