

O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

MURILO BOSCOLI DIAS¹

RESUMO: O presente artigo tem como função estudar um dos institutos que atuam restringindo o poder de tributar do Estado, que é o princípio da anterioridade tributária, fazendo uma análise frente as decisões do STF sobre o tema, bem como estudando as implicações práticas do referido princípio.

Palavra chave: Princípios; anterioridade tributária, noventena, limitações ao poder de tributar

1. INTRODUÇÃO

Ao estudarmos os “tributos” sempre iremos recair, também, na análise do “poder”, uma vez que os tributos cobrados da sociedade somente podem ser exigidos por aqueles detentores dos poderes, sendo portanto, nas palavras de Ives Gandra Martins “ o poder sobrevive exclusivamente à custa da sociedade. Quem domina, domina alguém. O dominado trabalha para sustentar o dominante.” (Martins, 2005, p. 49).

Assim, portanto se verifica que fica fácil, para aqueles que detém o poder em determinada sociedade, de sobrepujar os demais, uma vez que estes são mais fracos, principalmente quando falamos de uma relação entre Estado e indivíduo.

¹ Graduando em Direito pela instituição de ensino Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” Presidente Prudente-SP.

Portanto o Estado, devido a esta maior força, seja ela econômica, jurídica, ou política, pode vir com mais facilidades e cometer atos que possam a vir a ferir direitos dos indivíduos, principalmente no que tange aos tributos, uma vez que estes atuam de forma direta no patrimônio do chamado *contribuinte*.

Historicamente é possível tal constatação ao analisarmos o chamado Estado Absoluto, onde reis poderiam instituir tributos de maneira deliberada e os trabalhadores deveriam pagar, sem lhes serem dados proteções nenhuma. Com isso, foi se percebendo a necessidade de uma maior proteção para os indivíduos frente a atuação estatal, onde começaram a surgir as ideias liberais que culminaram nos Estados Democráticos de Direito, que hoje vivemos.

Um dos principais pontos dos Estados Democráticos de Direito é o de assegurar ao indivíduo uma maior proteção de seus direitos, sempre visando garantir a pessoa uma convivência digna, e para tanto o Estado se vale de políticas públicas, assegurando, em tese, aos cidadãos direito a saúde, educação, lazer, moradia, etc.

Para tanto, o Estado precisa de recursos, e com isso, destaca-se o tributo, que será a forma do ente estatal financiar suas políticas públicas, entretanto, como falamos de um Estado Democrático de Direito, vimos que temos também uma maior proteção ao indivíduo, tendo em vista a desigualdade da relação entre Estado-indivíduo.

Se atentando a isto, a nossa Constituição Federal de 1988, trouxe em seu Capítulo I, uma série de regras sobre o sistema tributário nacional, dentre as

quais impôs ao ente Estatal uma série de limitações e princípios, para instituir tributos, visando assim, resguardar maiores direitos dos contribuintes, princípios e limitações que são definidos como cláusulas pétreas.

Dentre estes princípios temos um de grande importância para o contribuinte que é o da não surpresa, ou da anterioridade, onde se proíbe a instituição ou majoração de um tributo e sua cobrança dentro do mesmo exercício financeiro.

Assim, este trabalho tem como função, buscar analisar o princípio da anterioridade tributária, e seus aspectos e alcances legais bem como a sua incidência e sua limitação frente aos demais elementos dos tributos, sendo a metodologia utilizada nesta tarefa foi a pesquisa bibliográfica, principalmente no que tange a obras literárias e artigos científicos.

2. Das limitações do Poder de Tributar como direitos fundamentais

O Estado, como ente, tem como função estabelecer o bem comum e para tanto, detêm poderes e um status mais privilegiado frente nas relações em que é parte, repetindo, visando prevalecer o interesse público em face do privado.

Devido a estes maiores poderes que são concedidos ao Estado, o mesmo tem a capacidade de interferir na seara de direitos individuais dos membros da sociedade que o compõem, restringindo o patrimônio do indivíduo em prol da coletividade.

O *tributo* se encaixa bem nesta breve análise entre a relação de poder estatal, interesse comum e os direitos individuais, uma vez que é pelo tributo que temos uma das formas mais visíveis de atuação do Estado no patrimônio do indivíduo para, conforme Ricardo Alexandre, “obrigar os particulares a se solidarizarem com o interesse público mediante a entrega compulsória de um valor em dinheiro” (Alexandre, 2012, p.76).

Ainda neste sentido, o eminente jurista Ives Gandra da Silva Martins faz os seguintes apontamentos:

Em outras palavras, os detentores do poder, que constituem a classe privilegiada dos homens desiguais, necessitam da classe desprivilegiada, que é o povo, para se sustentar no governo, contando, nas democracias

modernas, com todo um aparato da manipulação da mídia para obter como necessários e do interesse público-leia-se interesse próprio- todos os recursos que retiram da comunidade

É, portanto, o tributo, o elemento mais relevante para o exercício do poder. (grifo nosso) Em todos os tempos, o tributo serviu para sustentar seus detentores, não havendo poder sem tributo, ou tributo sem poder. O tributo pode ser da mais variada espécie, desde aquela primitiva “in natura”, ao dos tempos modernos, ou seja, em espécie, em moeda circulante ou escritural. (Martins,2005, p.50-51).

Fica nítido, portanto, que o Estado detém poderes amplos em relação ao indivíduo. Entretanto, devido a uma série de revoluções e disputas históricas, a atuação estatal, e daqueles que detém o poder frente ao particular, começa a sofrer uma série de restrições, principalmente com o reconhecimento dos direitos fundamentais, que tem como principal característica justamente esse *status negativo*, ou seja, proteger o cidadão em face de possíveis abusos do Estado².

Por sua vez, o papel dos direitos fundamentais, não é somente visar proteger o indivíduo frente ao Estado, mas também visar garantir que o ente estatal

² Ricardo Lobo Torres, em artigo titulado: *A constituição de 1988 e a Teoria dos Direitos Fundamentais*, escrito como parte do livro: *20 anos da Constituição Cidadã de 1988, efetivação ou impasse constitucional*, que trouxe uma série de artigos referentes aos 20 anos da Nossa atual carta Magna, traz que os direitos fundamentais detém uma série de características sendo que as principais são: a) fundamentam-se na liberdade; b) tem efeito para todos, ou seja, *erga omnes*; c) são universais, não analisando condições étnicas, sociais e econômicas do indivíduo; d) tem efeito negativo, visando proteger contra a atuação estatal; e) justificam-se em si mesmo; f) as garantias defendidas geram custo para o Estado; g) tem eficácia imediata; h) são inseridos nos diversos diplomas legais pelo mundo; e; i) geram o *status positivus libertatis*, que é a possibilidade de se exigir do estado prestações voltadas a garantir a liberdade e os direitos individuais. (Torre, 2008, p. 273).

proteja os direitos do indivíduo necessários a manutenção de sua condição humana e aqueles necessários ao bom convívio social.

Nesse sentido traz Adriano dos Santos Iurconvite:

Há de se afirmar ainda, que além de conter as arbitrariedades estatais, os direitos fundamentais devem ser vistos como a categoria instituída com o objetivo de proteção aos direitos à dignidade, à liberdade, à propriedade e à igualdade de todos os seres humanos. A expressão fundamental demonstra que tais direitos são imprescindíveis à condição humana e ao convívio social. (Iurconvite, 2007,pág. 9-10, disponível em www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2400)

O mesmo, portanto, não poderia ser diferente com o *tributo*, e a sua cobrança, onde começou a se assegurar uma série de normas visando proteger o contribuinte, caracterizando assim verdadeiros *direitos do contribuinte*, que historicamente, somente tinha obrigações.

Nessa linha de raciocínio, nossa Constituição Federal veio assegurar tais direitos em seu art. 150, descrevendo uma série de garantias e princípios, que “freiam” o ímpeto estatal de aumentar a carga tributária e onerar cada vez mais o contribuinte, criando tributos que muitas vezes tornam-se “caprichos” ante a incapacidade de administração daqueles que já são arrecadados.

Dadas às características de tais princípios, de proteção ao contribuinte frente ao Estado, foi-lhes assegurado o *status* de direito fundamental, uma vez que a

própria Carta Magna em seu art. 5º, §2º, não limitou o roll de direitos fundamentais àqueles descritos nos artigos 5º ao 16º, sendo que o Supremo Tribunal Federal, em diversos julgados já decidiu nesse sentido³.

Portanto, ao assegurar a estes princípios descritos no art. 150 da CF, o *status* de norma fundamental, também podemos afirmar sem medo, que a eles foi assegurado o condição de cláusula pétrea (art. 60, §4 CF⁴). Assim portanto, toda emenda que venha a buscar aboli-la ou restringira devera ser considerada inconstitucional, conforme já ocorreu no julgado da ADI 939-2/DF, Relator. Min. Sydney Sanches, onde buscou se criar uma restrição ao principio da anterioridade, e se entendeu que ao possibilitar criar-se exceções a regra, poderíamos tirar a efetividade desta ultima.

Nesse sentido traz Ricardo Alexandre:

Boa parte das limitações constitucionais ao poder de tributar está protegida contra mudanças que lhe diminuam o alcance ou a amplitude, por configurarem verdadeiras garantias individuais do contribuinte. (Alexandre, 2012, pág.77.)

³ Ver: ADI n.939-7, Relator. Min. Sydney Sanches;
ADI 939-2/DF, Relator. Min. Sydney Sanches.

⁴ “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

E finaliza:

Em suma, as emendas Constitucionais que ampliem garantias individuais do contribuinte são válidas; já aquelas que diminuam, criem exceções ou de qualquer forma enfraqueçam tais garantias são inconstitucionais por tenderem a aboli-las (Alexandre, 2012, pág.78).

Entretanto vale ressaltar, conforme traz Luciano Amaro, não podemos excluir os chamados *princípios implícitos*, que são princípios que não estão expressamente descritos na Constituição, mas ao interpretarmos a Carta Magna chegamos a verificá-los. Assim:

Há a registrar, também, que a Constituição embaralha, no tópico das “limitações do poder de tributar”, princípios que amparam direitos fundamentais do cidadão (por exemplo, o direito a segurança jurídica, valor protegido por uma série de princípios constitucionais não estritamente tributários, como o da legalidade) e princípios que resguardem direitos do contribuinte (ou do cidadão na condição de contribuinte). Assim, o respeito à capacidade contributiva, a anterioridade à lei fiscal em relação ao exercício de aplicação do tributo e uma série de outras proposições que examinaremos adiante são tipicamente postulados tributários.

É, ainda necessários anotar que há princípios implícitos que nem por isso têm reduzida sua normatividade, como, segundo lembra Ricardo Lobo Torres, se dá com o princípio da proteção à boa-fé, além de uma série de proposições referidas ao orçamento e à ordem econômica, que também irradiam efeitos na esfera dos tributos, para não falar já de outras

disposições, ao longo do texto constitucional, que, embora relativas a matérias específicas, não escondem reflexos no campo do direito tributário.

(Amaro, 2006, pág. 110-111).

Portanto, feitas tais considerações acerca das limitações de tributar e suas condições de cláusulas pétreas, passaremos a analisar agora o uma dessas limitações o *princípio da anterioridade tributária*.

3. Princípio da anterioridade tributária

1. Introdução

Antes de iniciarmos o estudo propriamente dito do princípio em voga, faz-se necessário fazer algumas considerações sobre a anterioridade e seu papel para assegurar o princípio da segurança jurídica.

Como sabemos, o Direito visa garantir a todos uma maior estabilidade nas relações sociais, e seu principal papel, é o de justamente buscar trazer uma maior segurança na vida em sociedade, seja no âmbito privado ou público, assim, é “necessário evitar que situações jurídicas permaneçam por todo o tempo em nível de instabilidade, o que, evidentemente, provoca incertezas e receio entre os indivíduos”. (Filho, 2012, pág. 36)

Assim, a segurança jurídica, ao lado da justiça, constituem os dois objetivos básicos que o Direito busca alcançar, aplicando-os ao seus mais diversos ramos⁵.

No âmbito tributário podemos vislumbrar a segurança jurídica ao aplicarmos os princípios da anterioridade e da irretroatividade. Está última diz respeito ao fato gerador, onde não pode existir tributos sobre fato gerador anterior a uma lei que o definiu como tributo, ao passo que a anterioridade da uma maior efetividade a irretroatividade ao garantir um determinado lapso temporal para que o tributo possa ser cobrado.

Nas palavras de Hugo de Britto:

O princípio da anterioridade da lei tributária não se confunde com o princípio da irretroatividade da lei, que é princípio geral de Direito e vigora, portanto, também no Direito Tributário, em cujo âmbito mereceu expressa acolhida. Irretroatividade, princípio geral que se pode considerar da própria essência do Direito, tamanha é a sua importância para preservação da segurança jurídica, que quer dizer, que a lei deve ser anterior ao fato que qualifica juridicamente. Em Direito Tributário, quer dizer que a lei deve ser anterior ao fato gerador do tributo por ela criado ou majorado (CF, art.150 ,inc.III, alínea “a”). Anterioridade, princípio constitucional tributário, é irretroatividade qualificada. Exige a lei anterior ao início do exercício financeiro no qual o tributo é cobrado (CF, art.150, inc.III, alínea “b”). (Machado, 2009, pág. 37).

⁵ Nesse sentido Alexandre de Moraes: A segurança jurídica é, ao lado da justiça, um dos objetivos fundamentais do direito. É fundamento para vários institutos no ordenamento jurídico brasileiro, como o do direito adquirido, o do ato jurídico perfeito, o da coisa julgada, o da prescrição, o decadência etc.. (Moraes, 2012, pág.98).

Vale destacar ainda, que o princípio da anterioridade tem dois desdobramentos, a *anterioridade anual* (diferente da *anualidade*⁶), e a *nonagesimal ou noventa*⁷, que estudaremos mais a frente.

Entretanto o que importa dizer é que, tanto o princípio da irretroatividade, como o da anterioridade nonagesimal e anual, se traduzem no princípio da segurança jurídica dentro do direito tributário.

2. ***Anterioridade anual ou geral***

O princípio da anterioridade anual, ou geral, esta descrita no art. 150, III, “b” da nossa Carta Magna, que traz:

“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) cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

⁶ A anualidade constitui autorização dada pelo poder legislativo para que se possa cobrar determinado tributo em um ano, mediante sua previsão orçamentária. Quer dizer que os membros do parlamento se juntam anualmente de acordo com a proposta orçamentária do governo e de acordo com as necessidades desta proposta, votam sobre quais tributos poderão ser cobrados. Assim, caso uma lei crie um tributo em 2005, somente poderá ser cobrado em 2006, e nos demais anos seguintes, devido a anterioridade, ao passo que para a *anualidade* para que

Atualmente tal instituto não se encontra em voga no país, embora tenha-se vozes contrárias, que defendem a sua existência devido o art. 165, §5º, inciso I, e §9, inciso, I da Constituição Federal vigente (Brito, 2009, pág. 37-38).

⁷ Existe uma divergência muito grande na doutrina ao tratar deste instituto, uma vez que a noventa e a anterioridade nonagesimal tem sido utilizados como sinônimos, mas para muito a anterioridade nonagesimal é aquela descrita no art. 150, inciso III, alínea “c” da Constituição, ao passo que a noventa esta presente no art. 195, inciso, III, §6 da CF, tendo sido incorporado originalmente ao texto Constitucional.

Assim, é clara a leitura do dispositivo que uma lei que venha criar ou majorar um tributo, somente poderá ser cobrado no próximo exercício financeiro, que no Brasil, de acordo com o art.34 da lei 4.320/64, corresponde ao período de 1º de Janeiro a 31 de Dezembro, coincidindo com o mesmo período do ano civil.

Portanto, verifica-se que o princípio da anterioridade tributária atua no tocante a eficácia da lei tributária, onde a lei que institui ou majora um tributo é considerada *vigente*, da data da sua publicação, entretanto, seus efeitos somente serão produzidos no próximo exercício financeiro.

Por exemplo caso uma lei que crie um tributo venha ser publicada (pega-se a publicação como o marco temporal) em Março de 2011, a mesma já está presente no ordenamento jurídico brasileiro, ou seja, ela existe, entretanto, seus efeitos (cobrança) somente será realizada a partir do primeiro dia de Janeiro de 2012.

Vale destacar que este princípio visa proteger que o contribuinte seja “pego de surpresa” por um novo tributo que majore a sua carga tributária, sendo que a lei que venha a diminuir esta carga (extinguido, dando isenções, reduzindo os tributos) não precisara obedecer a regra da anterioridade.

Nesse sentido é clara a lição de Ricardo Alexandre

É importante ressaltar que o princípio existe para proteger o contribuinte, não impedindo, portanto, a imediata aplicação das mudanças que diminuam a carga tributária a que o contribuinte está sujeito (casos de extinção ou redução de tributos) ou que não tenham qualquer impacto sobre essa carga tributária. (Alexandre, 2012, pág.108).

Portanto, verifica-se que o princípio da anterioridade, em tese, não se aplica somente aos casos em que ocorra a criação ou a majoração de um tributo, mas também aos casos de que alguma forma a lei venha a criar alguma situação que possa onerar a condição do contribuinte, sendo esse inclusive o posicionamento da maioria da doutrina.

Entretanto, apesar de ser esse o posicionamento majoritário pela doutrina atual, o STF, vem tomando algumas decisões contrárias a tal posicionamento, interpretando-o de forma restrita, onde entendeu ser possível a mudança de prazo para pagamento de um tributo, mesmo antecipando-o (Súmula 669 STF⁸).

Outras decisões que merecem destaque são:

- a. a possibilidade de se realizar a atualização monetária de um tributo ou da sua base de cálculo (RE-Agr 200.844/PR, Relator Min. Celso de Mello, STF, 2^a);
- b. Em caso de mera prorrogação de alíquota e não de instituição de novo tributo, não se aplica a anterioridade (RE 584110 STF);
- c. Redução ou extinção de desconto previsto em lei para pagamento de tributo também não é necessária a observância do princípio da anterioridade (ADI 4016/PR);

⁸ RE-Agr 274.949/SC, Relator Min. Sydney Sanches, STF, 1^a T.

- d. Revogação de isenção incondicionada, tornando o tributo imediatamente exigível, não devendo ser observado a anterioridade, tendo em vista que o princípio já existe⁹.

Data vênha as decisões dos STF, e dos demais que aceitam tais posicionamentos, é de se resaltar que alguns destes casos apresenta-se verdadeira afronta ao princípio da não surpresa (*segurança jurídica*), e como visto, dentro do direito tributário, um dos meios para efetiva-la ocorre por observar o princípio da anterioridade, que em sua essência visa proibir qualquer meio que onere, seja de forma direta ou indireta o contribuinte, não somente no que tange a sua majoração ou aumento.

Por exemplo, suponhamos que determinada lei, tenha criado um tributo que tenha determinado sujeito passivo como responsável pelo pagamento do mesmo. Vem uma outra lei, e inclui como responsável por este tributo um novo sujeito passivo, onde agora o tributo devera ser recolhido por dois responsáveis.

Do ponto de vista das decisões até aqui tomadas, em regra a lei não criou nem majorou um tributo já existente, não mexendo em sua alíquota, base de cálculo, muito menos no fato gerador, portanto, em tese poderíamos ter como valida de tal manobra legislativa.

⁹ Vale destacar que aqui existe um contraponto entre a decisão do STF e o art. 104, III do CTN, uma vez que este ultimo fala que a lei que reduzir ou extinguir isenções, se recair sobre impostos sobre patrimônio ou renda, somente poderão ser aplicadas no primeiro dia do exercício financeiro seguinte. Por sua vez, o STF entende pela sua aplicação imediata.

Entretanto, ao analisarmos o caso, percebe-se que a inclusão de um novo sujeito passivo em um tributo já existente, ou até mesmo a sua substituição por outro, acarreta de forma indireta a criação de um tributo para este novo sujeito, onerando assim sua condição como contribuinte, e como tal, a situação merece proteção do princípio da anterioridade, mesmo que não tenha inovado no mundo jurídico, mas pela criação de um tributo de forma indireta para o novo contribuinte (indireta pois não foi originalmente criado para ele), acarretando assim onerosidade a sua carga tributária.

Ainda, do ponto de vista da Segurança Jurídica, é possível vislumbrarmos um novo princípio que vem surgindo dentro do Direito Administrativo¹⁰, que advém da segurança jurídica, que o *princípio da proteção à confiança*, sendo aplicado principalmente no que tange a Responsabilidade do Estado.

Por este princípio busca-se proteger aquela relação de confiança entre o Estado e o indivíduo, uma vez que o poder estatal advém da sociedade de indivíduos que a compõe, e como tal, deve atuar de forma a fazer prevalecer esta confiança em si depositada.

A partir do momento em que se começa a restringir demais direitos fundamentais, seja por meio de leis ou até mesmo por decisões judiciais, começa-se

¹⁰ Apesar do Direito Tributário e Administrativo serem ramos autônomos e com regras próprias, sabemos que pela tendência atual da chamada *teoria das fontes*, busca-se aproximar cada vez mais os ramos do direito, visando uma maior interação entre seus princípios e normas, como forma de estabelecer um ordenamento jurídico mais integrado e harmônico.

a ferir esta relação de confiança entre o ente estatal e o indivíduo, que hoje já esta estremecida devido a vários fatores. Além disso acaba-se por ferir outro principio dos direitos fundamentais que é a vedação ao retrocesso.

Nesse sentido, José dos Santos Carvalho Filho traz um interessante julgado em seu livro, em nítida aplicação deste principio no Direito brasileiro:

Em diversos outros aspectos se tem desenvolvido o principio da segurança jurídica e de seu corolário- o princípio da proteção à confiança. No campo da responsabilidade civil do Estado, por exemplo, decidiu-se que o governo federal deveria indenizar os prejuízos causados a empresários do setor sucroalcooleiro em virtude de sua intervenção do domínio econômico, fixando preços inferiores aos propostos por autarquia vinculada ao próprio governo. Reconheceu-se que, embora lícita a intervenção, a hipótese estaria a configurar a responsabilidade objetiva do Poder Público – tudo por afronta à confiança depositada pelos prejudicados em pessoa da mesma administração federal¹¹. (Filho, 2012, pág.37).

Assim pegaremos de exemplo o seguinte caso: Determinado Estado da Federação estabelece que determinada alíquota para um tributo é de 15%, e vem uma nova lei alterando-o para 20%, entretanto, tal aumento duraria até 31 de Dezembro de 2010. Em Dezembro de 2010 o Estado vem e prorroga este prazo para Dezembro de 2011. Em Dezembro de 2011 o Estado o prorroga para o final de 2012.

¹¹ RE nº 422.941-DF, 2ª Turma, Rel. Ministro Carlos Velloso, em 6.12.2005 (informativo STF nº412, dez. 2005. (Filho, 2012, pág.37). Destaca-se que o que se defende aqui não é uma indenização do Estado para com os contribuintes, até porque isso acabaria por afrontar a própria segurança jurídica, mas sim uma forma de evitar um verdadeiro abuso de direitos cometido pelo ente estatal, em face das possibilidades que a lei lhe da maiores poderes, tendo em vista a supremacia do interesse coletivo em face do individual.

Percebe-se que do ponto de vista da anterioridade tributária, em tese não houve surpresas para o indivíduo (segundo decisão do STF), uma vez a lei que aumentou a alíquota já vinha vigente e já havia respeitado o prazo do art.150, III, “b” da Constituição, sendo portanto legais tais medidas. Entretanto, ao falarmos da relação de confiança que existia entre Estado e indivíduo é possível afirmar que ocorreu um certo descrédito na mesma por parte do indivíduo em frente ao Estado, devendo o Judiciário buscar proteger essa relação, uma vez que constitui uma dos pilares de um Estado soberano, conforme já se verificou em casos passado, onde revoltas populares derrubaram governantes e acabaram com Estados, causando caos e anarquias frente a esta ruptura de confiança.

Portanto, ao se buscar garantir a segurança jurídica, em matéria tributária, deve-se levar em conta não somente a anterioridade e a irretroatividade, mas também esta relação de *confiança segura* entre o Estado e o indivíduo, que deve ser protegida judicialmente.

Feitas tais considerações acerca da relação de confiança entre o Estado e o indivíduo, voltamos a afirmar que, é claro o posicionamento de que a anterioridade não somente será aplicada em caso de criação ou majoração de um tributo, mas sim nos casos que possam vir a causar maior onerosidade ao contribuinte, conforme traz Adriano Iurconvite, em artigo já aqui citado, o princípio da anterioridade “não se atém somente a disciplinar a majoração ou a criação do tributo, mas também em regular as formas e as alterações dos prazos de pagamento no mesmo exercício financeiro (Iurconvite, 2007, pág. 4).

1. Exceções à anterioridade anual ou geral.

Assim como a maioria das normas no direito brasileiro, o princípio da anterioridade também comporta exceções no que tange a sua aplicação. Tais exceções se encontram no art. 150, §1, primeira parte da Constituição Federal, que são:

- a. Imposto sobre Importação (II); Impostos sobre Exportação (IE); Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI) e Impostos sobre Operações Financeiras (IOF);
- b. Impostos Extraordinários de Guerra (art.154, II)
- c. Empréstimos Compulsórios em caso de Guerra ou Calamidade (art.148, I);
- d. Contribuições para Financiamento da Seguridade Social (art.195, §6);
- e. ICMS monofásico sobre combustíveis e CIDE- combustível, sendo tais exceções de caráter parcial (respectivamente, art. 155, §4, IV e art.177, §4, I, “b”).

No que concerne aos impostos descritos como exceções no item “a” (II, IE, IPI, IOF), justifica-se seu enquadramento por serem impostos de natureza extrafiscal, ou seja, são impostos que exercem grande pesar na economia do país,

servindo de reguladores, aplicando-se aqui portanto, a regra da prevalência dos interesses públicos sobre o particular. No que tange ao IPI, o único de natureza fiscal (ou seja arrecadatoria) e não extrafiscal¹², o mesmo ainda deverá respeitar o principio da anterioridade nonagesimal.

Ricardo Alexandre traz o seguinte exemplo pra justificar tais hipóteses:

A titulo de exemplo, quando o Estado quer proteger determinado setor da indústria nacional, para dar-lhe fôlego na concorrência contra produtos estrangeiros, uma das medidas mais adequadas é a majoração das alíquotas do imposto de importação incidente os bens e insumos produzidos pelo setor. A iniciativa estatal poderia ser praticamente inócua se fosse necessária à obediência de prazo para que a nova alíquota passasse a ser aplicada concretamente às importações. Sendo sensível a esta necessidade, o legislador constituinte, além de excluir parcialmente os impostos reguladores do principio da legalidade quanto às alterações de alíquota, também os excetuou da anterioridade. (Alexandre, 2012, pág.110).

Sobre os impostos extraordinários de guerra e os empréstimos compulsórios de guerra ou calamidade pública, não existe o que se discutir sobre a não necessidade de observância do prazo da anterioridade, tendo em vista que tais tributos serão cobrados em caso de extrema necessidade e em graves situações, não sendo razoável se exigir um prazo para que o mesmo comece a valer.

¹² Vale destacar que o IPI tem sido tratado por alguns autores como imposto fiscal e por outros como extrafiscal.

No que tange as contribuições para financiamento da seguridade social, a mesma já vinha sido excetuada originalmente na Constituição Federal, sendo lhes entretanto aplicadas as regras referentes a noventena.

Por último, o ICMS incidente em uma única etapa sobre combustíveis e lubrificantes, definidos em lei complementar, bem como a alíquota referente à contribuição de intervenção de domínio econômico referentes a comercialização ou importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE- Combustível), também não se sujeitarão ao prazo da anterioridade no que tange ao redução e restabelecimento das alíquotas dos referidos tributos.

No que tange a estes dois últimos tributos é necessário que façamos algumas considerações. Tanto o ICMS- Combustível, como o CIDE- Combustível foram incorporados a Constituição mediante emenda constitucional (nº33/2001), e como visto, o princípio da anterioridade refere-se a direito fundamental do contribuinte, constituindo cláusula pétrea.

Portanto, a emenda ao trazer a possibilidade de redução e de restabelecimento da alíquota, tanto do ICMS- Combustível, como do CIDE- Combustível, estaria causando uma restrição a um direito fundamental, e conseqüentemente ferindo cláusula pétrea?

Há que pese posicionamentos contrários e que possam ser defendidos, entendemos que não, uma vez que ao permitir a diminuição da alíquota de tal contribuição se estaria desonerando o contribuinte, não podendo portanto falar

em anterioridade. Agora pelo fato de restabelecimento da alíquota, é claro o entendimento de que tal valor não poderá passar o valor original do tributo, sendo assim, o contribuinte ainda estaria sendo menos onerado, pois originalmente deveria pagar um valor maior do que aquele que esta pagamento¹³.

Diferentemente ocorreria caso se buscasse aumentar o valor da alíquota em dos tributos em voga, além do limite já previsto como base. Exemplo, suponhamos que um dos tributos (Cide ou ICMS combustível) tenha uma alíquota de 20%, o governo por entender que deveria abaixar o valor da alíquota, o abaixa para 15%. Entretanto, com o tempo percebe-se que essa redução esta gerando impactos negativos na economia, e o aumenta para 17%. Nesse caso, percebe-se que ainda que se tenha aumentado o valor da alíquota, o contribuinte esta ganhado em face do valor original que deveria pagar pelo tributo, o que não ocorreria caso se quisesse aumentar a alíquota para 25%, sendo neste caso necessária a observância da anterioridade.

3. **Anterioridade Nonagesiamal**

É nítido que o princípio da anterioridade anual traduz-se como uma garantia fundamental e muito importante contra abusos estatais frente ao contribuinte, entretanto tal princípio detinha uma falha no que tange a sua aplicação, o que possibilitava por parte do governo, formas de poder burlá-lo, desnaturando

¹³ Ricardo Alexandre: “É importante registrar que em, ambos os casos, a Constituição Federal permite a redução e o restabelecimento das alíquotas sem obediência à anterioridade. Quanto à redução, o dispositivo é despciendo, visto que o princípio só é aplicável para os casos de aumento de carga tributária, qualquer que seja o tributo. No que concerne ao restabelecimento, a regra, é inovadora pois permite que, após a realização de uma redução, seja possível uma majoração subsequente, sem obediência à anterioridade, desde que respeitado, como teto, o percentual anterior. (Alexandre, 2012, pág.111).

sua essência, onde segundo Ricardo Alexandre “ a anterioridade do exercício transformou-se numa garantia meramente formal”. (Alexandre, 2012, pág. 113).

Isso se dava porque o Governo sempre deixava para publicar leis que criavam ou majoravam tributos nos últimos dias do exercício financeiro. Exemplo se dava, nos casos em que determinado tributo tinha sua alíquota aumentada por lei pública dia 31 de Dezembro, que como percebe-se tornava o princípio da anterioridade sem aplicação. Nesse sentido Eduardo Sabbag:

À luz das palavras do ínclito autor, afirmamos que não é expediente raro o presenciar da voracidade fiscal da Fazenda Pública, que sempre se valeu de vitanda sistemática, criando ou majorando tributos nos últimos dias do ano, a fim de que pudesse satisfazer sua volúpia arrecadatória, com valores a receber logo no início do exercício seguinte, em plena quebra de lealdade tributária (Sabbag, 2012, pág. 105).

Assim, começou a se buscar mecanismos para que se evitasse tais abusos por parte do Estado, e a solução se deu na anterioridade nonagesimal, incluída pela Emenda Constitucional 42/2003, que veio para complementar a anterioridade anual. Vale destacar que já tínhamos uma norma presente na Constituição Federal de 1988, referente a previsão de prazo mínimo de noventa dias para que determinado tributo tenha efeito, tratava-se das contribuições para financiamento da seguridade social, descritas nos art. 195, §6 da CF, existindo hoje na doutrina discussão acerca de sua nomenclatura, se será noventena ou trata-se

do princípio da anterioridade nonagesimal, não sendo motivos de prolongações no presente trabalho.

Com a incorporação do princípio da anterioridade nonagesimal no texto constitucional, na alínea “c” do art.150, III, os prazos referentes a contagem da eficácia da lei que cria ou majora um tributo passa a se dar de forma cumulativa, onde será aplicado o mais benéfico de acordo com o caso concreto. Assim, caso determinada lei que majore determinado tributo seja publicada em Novembro , deverá ser observado o prazo mínimo de 90 dias para que passe a ter eficácia, o que ocorrerá em Fevereiro do ano seguinte.

Agora por sua vez se caso determinado tributo venha a ser criado por lei no começo do ano, devesse obedecer ao princípio da anterioridade anual, e não da noventena.

Nesse sentido Alexandre de Moraes traz

Controvérsias terminológicas à parte, em termos práticos, o relevante é entender que, a partir do advento da EC 42/2003, em homenagem ao princípio da não surpresa, anterioridade (anual ou “do exercício”) e noventena (anterioridade nonagesimal) passaram a ser, em regra, cumulativamente exigíveis.

Dessa forma, se um tributo vier a ser majorado ou instituído por lei publicada após o dia 3 de outubro (quando faltam 90 dias para o término do exercício financeiro), a cobrança não mais pode ser feita a partir de 1º de janeiro seguinte, sob pena de infringir a noventena (publicada a lei “em meados de outubro”, a cobrança deve se verificar “em meados de janeiro”). Já se a publicação da lei instituidora ou majorada ocorrer no início do ano, a

cobrança não pode ser feita imediatamente após o transcorrer de noventa dias, pois o princípio da anterioridade do exercício exige que se espere o início do ano subsequente. (Alexandre, 2012, pág.114).

Portanto, se verifica, que uma lei que crie ou majore um tributo deverá respeitar no mínimo o prazo de 90 dias, para que possa produzir efeitos, desde que não seja mais benéfico observar o prazo do próximo exercício financeiro.

2. Exceções à anterioridade nonagesimal

Da mesma forma com o que se viu na anterioridade anual, a anterioridade nonagesimal também apresenta várias exceções, descritas da mesma forma no art. 150, §1, da CF, mas segunda parte, que são os seguintes:

- a. Impostos sobre Importação (II), Imposto sobre Exportação (IE), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF);
- b. Impostos de Renda (IR);
- c. Impostos extraordinários de guerra e empréstimos compulsórios em caso de Guerra e Calamidade;
- d. Base de calculo de IPTU e IPVA.

Percebe-se que as restrições trazidas para o principio da anterioridade nonagesimal serão semelhante em alguns casos com ao da anterioridade anual.

No que tange aos ditos impostos reguladores, ou extrafiscais, a sua posição de exceção as normas da anuidade e da noventena justifica-se pela sua própria natureza, entretanto, neste ultimo não teremos o IPI que estará sujeita ao prazo do exercício financeiro.

Por sua vez, aqueles impostos extraordinários de guerra e empréstimo compulsório por calamidade ou guerra, igualmente se faz as mesmas justificativas que se fez nas exceções a anterioridade, uma vez que os mesmos serão previstos em casos de extrema urgência, não sendo “lógico”, sua esperarmos prazo para sua cobrança.

Inova-se entre as exceções a noventena, a regra referente ao Imposto de Renda (IR), que obedecera a regra do 150, III, “b” da CF, sendo que se uma lei que o aumente seja publicado dia 31 de Dezembro, valerá seus efeitos no dia seguinte, uma vez que foi respeitada a anterioridade do exercício financeiro.

Entretanto tem alguns doutrinadores, dentre eles Ricardo Alexandre, que crítica a posição de exceção dada ao Imposto de Renda referente a anterioridade nonagesimal, uma vez que a sua finalidade é fiscal, ou seja, meramente arrecadatória e assim o sendo deveria ter maiores proteções frente aos possíveis abusos estatais:

Estranhamente, o imposto de renda, de finalidade marcadamente fiscal, talvez o tributo que mais merecesse uma eficaz regra de proteção ao contribuinte, ficou livre da noventena. Assim, ainda é possível que uma majoração do imposto de renda por meio de lei publicada em 31 de

dezembro gere efeito a partir do dia seguinte, visto que o tributo só obedece à anterioridade do exercício. (Alexandre, 2012, pág. 117).

Por fim, é exceção a noventena a lei que busca modificar a *base de calculo do IPTU e IPVA*, assim, caso uma lei que venha majorar a alíquota do IPVA ou IPTU ficará condicionada a regra da noventena e da anterioridade anual. Por último, verifica-se que para a situação da base de calculo do IPTU e IPVA será observado à regra da anuidade, assim, uma lei que os modificou seja pública em novembro, somente poderá gerar efeitos para os fatos geradores a partir do primeiro dia de janeiro do próximo ano.

4. Princípio da Anterioridade e as Medidas Provisórias

Antes de falarmos do princípio da anterioridade propriamente dita no que tange as Medidas Provisórias, é necessário fazer algumas considerações sobre a possibilidade de se majorar ou instituir tributos mediante as MPs.

Historicamente as Medidas Provisórias surgiram com a Constituição Federal de 1988, como forma de substituir os antigos decretos leis, que eram previstas na Constituição de 1967, e após a Emenda 32/2001, passaram os dois serem institutos semelhantes, não sendo objeto deste trabalho se estender sobre estas diferenças¹⁴.

¹⁴ Para saber mais sobre o tema, e a evolução das Medidas Provisórias indica-se a leitura da Monografia de conclusão de Curso de Especialização em Processo Legislativo da Câmara dos Deputados, intitulada “ As Medidas Provisórias e o sobrestamento das demais deliberações legislativas”, de autoria de Ednilton Andrade Pires.

Por sua vez, atualmente existem divergências doutrinárias ante a natureza jurídica das MPs, sendo aceito por alguns doutrinadores, como atos administrativos, e não atos legislativos, de competência do Presidente da República, que tem força de lei, produzindo efeitos desde a data da sua publicação, sendo passíveis, devido a este caráter de conteúdo normativo, objetos de ADI, salvo aquelas MPs, que configuram ato em concreto, não dotados de abstração¹⁵. Nesse sentido Pedro Lenza:

Somente o ato estatal de conteúdo normativo, em plena vigência, pode ser objeto do controle concentrado de constitucionalidade. Como a medida provisória tem força de lei, poderá ser objeto de controle, já que o ato estatal, em plena vigência. (...) (Lenza, 2008, pág.160)

Como será demonstrado, a medida provisória muito embora tenha força de lei, não é verdadeiramente espécie normativa, já que inexistente processo legislativo para sua formação. A medida provisória é adotada pelo Presidente da República, por intermédio de ato monocrático, unipessoal,

¹⁵ Nesse sentido, cumpre transcrever trecho do julgado da ADI n. 1496-0 DF de 1996, onde se traz o voto do Ministro Relator, Moreira Alves: “ Acolho a preliminar levantada nas informações de que, no caso, não cabe ação direta de inconstitucionalidade por não configurar a Medida Provisória atacada, ato normativo, mas, sim, ato administrativo que tem objeto determinado e destinatário certo ainda que, por exigência, constitucional, tenha de ser editado medida provisória (art.167, §3, da Constituição Federal) (...)”

No mesmo sentido, o eminente Ministro Celso de Mello negou seguimento à ADIn 203 relativa a emenda do Congresso à proposta orçamentária do Poder Executivo –despacho mantido quando do julgamento do agravo regimental (RTJ 131/1001) -, salientando, com citação de precedente relativos a representações de inconstitucionalidades sob o império da Emenda Constitucional n. 1/69, que: não se tipificam como normativos os atos estatais desvestidos de abstração, generalidade e impessoalidade. Esta Corte, em algumas procedências, já proclamou, sem maiores disceptações, a impropriedade da ação direta de inconstitucionalidade cujo objeto de impugnação fosse “ato concreto, despido de qualquer atributo de abstração, generalidade ou normatividade” (...).

Disponível em : www.jusbrasil.com.br/filedown/dev3/files/JUS2/STF/IT/ADI_1496_DF_1278859674267.pdf

sem a participação do Legislativo, chamado a discuti-la somente em momento posterior, quando já adotada pelo Executivo, com força de lei e produzindo os seus efeitos jurídicos (Lenza, 2008, pág.371).

Assim, dada esta divergência, e a afirmação de que as MPs não constituem ato normativo, passaram estas a serem questionadas como objeto para a edição de matérias tributárias, onde parte da doutrina alegava que a utilização deste expediente iria ferir o Princípio da Legalidade, que em matéria tributaria deve ser strita.

Entretanto, o STF acabou pacificando o entendimento desta questão, na possibilidade da edição de medidas provisórias em matéria tributária,, que por sua vez, veio a ser reforçada com a Emenda Constitucional 32, que acrescentou o §2º ao art.62 da Constituição Federal de 1988, que prevê que ressalvado o IPI, II, IE e o IOF e os impostos extraordinários de guerras,as medidas provisórias que implique a majoração de tributos, somente terão efeitos no exercício financeiro seguinte, se for convertida em lei até o último dia daquele exercício em que foi editada. Assim caso determinada MP, aumente um imposto e venha a ser convertida em lei somente em janeiro de 2007, somente poderá ser cobrado este aumento no primeiro dia de janeiro do ano seguinte.

Fica evidente que se devera ser aplicado aos casos de medida provisória a anterioridade anual e nonagesimal, exceto naqueles casos dos impostos extrafiscais

Assim, pega-se por base a *data da publicação da lei* de conversão da MP que majorou *impostos*, ao passo que os demais tributos ficarão restritos a regra da data da *publicação da MP*.

Imaginemos que determinada medida provisória venha a aumentar o IR em setembro de 2007, sendo convertida em lei novembro de 2007. Nesse caso teremos a seguinte solução.

Por se tratar de imposto, deve-se levar em conta a data da publicação da lei, que foi em novembro de 2007. Ao aplicarmos a anterioridade anual e nonagesimal, verifica-se que em tese, seria mais benéfica aqui a nonagesimal, tendo em vista que seria cobrado em meados de fevereiro tal aumento. Entretanto, o IR é exceção a anterioridade nonagesimal, sendo portanto aplicado somente a anual, sendo o imposto cobrado no dia 1º de Janeiro de 2008.

Agora, no mesmo exemplo, pegaremos uma medida provisória que venha aumentar uma taxa.

Por não se tratar de imposto, iremos levar em conta a data da publicação da MP, que foi em setembro de 2007. Assim, ao analisarmos a anterioridade nonagesimal e anual, verifica-se que a anual é mais benéfica, se aplicando esta ao caso, sendo que o aumento da taxa somente poderá ser cobrado em 1º de janeiro de 2008.

Ainda com a Emenda 32, as medidas provisórias passaram a ter um prazo de 60 dias prorrogáveis por mais 60 (120 dias), assim, muitas vezes o prazo

dos noventa dias, nos tributos não sujeitos a anterioridade anual, acontece de terminar antes de sua conversão em lei.

Imaginemos que contribuição social previdenciária (não sujeita a anuidade), venha a ser aumentada por MP em Agosto de 2009. Pelos 90 dias a MP passaria a produzir efeitos a partir de Outubro de 2009, podendo a MP nem vir a ser convertida em lei.

Assim nesses casos, se os efeitos se produzirem dentro do lapso temporal de 120 dias, para converter a MP em lei, e a MP vir a ser convertida em lei, os efeitos da cobrança continuarão.

Isto vale para a conversão em lei sem mudança de texto. Entretanto, caso a MP venha a ser alterada substancialmente na sua conversão em lei, o prazo deverá ser reiniciado da data da publicação em lei.

Agora, caso os efeitos se produzam dentro dos 120 dias, e a MP não vire lei, o tributo deixará de ser cobrado, devendo as situações pagas serem disciplinadas pelo Congresso Nacional, mediante decreto legislativo, no prazo de 60 dias, onde será prevista ou não a possibilidade de devolução dos valores. No silêncio do Congresso, os valores pagos não serão devolvidos. (art. 62, §§ 3º e 11º).

5. CONCLUSÃO

Assim ante aos exposto conclui-se que os princípios do direito tributário constituem verdadeiros direitos individuais aos contribuintes, tendo em vista seu caráter de proteção contra possíveis abusos estatais na criação de tributos, uma vez que impões limites a esta atuação, sendo inclusive este o entendimento dos tribunais e do STF.

Assim, estes princípios devem ser aplicados buscando a maior efetividade possível dos direitos dos contribuintes, devendo-se evitar interpretações restritivas, sob pena de desefetivá-los, tornando-os verdadeiras “letras mortas”, que causaria um retrocesso dos direitos fundamentais, que é vedado pelo Direito.

Dentro destes princípios, descritos no art. 150 da Constituição Federal, temos o da anterioridade tributária, que ao lado da irretroatividade, consubstanciam o principio da segurança jurídica, dentro do direito tributária que seria a não surpresa.

O principio da anterioridade proíbe a instituição e majoração de tributos e sua cobrança no mesmo ano, devendo ser seus efeitos (eficácia do ato) serem produzidos no próximo exercício financeiro.

Entretanto, o Estado passou de forma indireta a burlar tal princípio criando leis que aumentassem tributos no último dia de exercício financeiro, o que possibilitava a cobrança do tributo no outro dia, tornando a anterioridade mero expediente formal.

Assim, visando dar maior efetividade ao princípio da anterioridade, a Emenda 42, acrescentou a alínea “c” ao inciso III do art.150 da CF, onde previu que nenhum tributo poderia ser cobrado se não passado o período mínimo de 90 dias, se traduzindo na anterioridade nonagesimal, ou noventa para alguns. Atuando cumulativamente a anterioridade nonagesimal e a anual, se aplicando aquela mais benéfica ao caso concreto.

Entretanto, o princípio encontra exceções previstos dentro do texto constitucional, principalmente no que tange aos impostos ditos extrafiscais e aos tributos de caráter de urgência.

Ainda, o princípio da anterioridade deverá ser aplicado em face das medidas provisórias, tanto na sua faceta anual quanto nonagesimal, a despeito das discussões doutrinárias sobre ferir o princípio da legalidade a sua utilização para a criação de tributos.

Cabe lembrar que no caso de impostos o prazo deverá ser contado da data da sua conversão em lei, ao passo que os demais tributos será da data da edição da medida provisória, podendo terem MPs de efeito imediato, que são os casos dos impostos extrafiscais, salvo o IPI, que será cobrado após o prazo de 90 dias do diploma que o aumentou.

Ainda, nos tributos sujeitos apenas a noventena, pode ocorrer de a MP produzir efeitos antes de virar lei, devendo em caso de conversão em lei, manter-se a cobrança e em caso de não conversão ser criado um decreto pelo Congresso para que regule aquelas situações durante a vigência da MP.

Em se mudança substancial, o prazo volta a contar da data da publicação da lei.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, LUCIANO. *Direito tributário brasileiro*. 12ªEd. São Paulo: Saraiva, 2006.

IURCONVITE, ADRIANO DOS SANTOS. *As isenções e o princípio da anterioridade tributária*. Âmbito Jurídico, Disponível em:
www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2400.

PIRES, EDNILTON ANDRADE. *As medidas provisórias e o sobrestamento das demais deliberações legislativas*. Monografia de Conclusão de Curso de Especialização em Processo Legislativo da Câmara dos Deputados, sob a orientação do Prof. Dr. Ricardo José Pereira Rodrigues. Brasília, 2008.

20 anos da Constituição cidadã de 1988: efetivação ou impasse institucional?.

Organizador José Ribas Vieira: vários autores. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BUFFON, MARCIANO. *Tributação e dignidade humana entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

MARTINS, IVES GANDRA DA SILVA. *Uma teoria do tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005

LACOMBE, AMÉRICO LOURENÇO MASSET. *Princípios constitucionais tributários*. São Paulo: Malheiros, 1996.

MACHADO, HUGO DE BRITO. *Curso de Direito Tributário*. 30ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

FILHO, JOSÉ DOS SANTOS CARVALHO. *Manual de Direito Administrativo*. 25ªEd. São Paulo: Atlas, 2012.

MEIRELLES, HELLY LOPES. *Direito Administrativo Brasileiro*. 37ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, RAQUEL MELO URBANO DE. *Curso de Direito Administrativo: parte geral, intervenção do Estado e estrutura da administração*. 2ªEd. Bahia: Podivm, 2009.

LENZA, PEDRO. *Direito Constitucional Esquematizado*. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

REALE, MIGUEL. *Fontes e Modelos do Direito: para um novo paradigma hermenêutico*. São Paulo: Saraiva, 1994.

SABBAG, EDUARDO. *Manual de Direito Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ALEXANDRE, RICARDO. *Direito Tributário Esquematizado*. 6ªEd. São Paulo:
Método, 2012.

BARROSO, LUIS ROBERTO; BARCELLOS, ANA PAULA DE. *Começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v.232, p.141-176, abr./jun. 2003.

ÁVILA, HUMBERTO. *Teoria dos princípios: da definição á aplicação dos princípios jurídicos*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.