

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

CAIO ISRAEL DE OLIVEIRA VALENTE

**EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA E A VIOLAÇÃO
DAS GARANTIAS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE: UMA CONCILIAÇÃO
ENTRE O VALOR EXPRESSO PELA ANTERIORIDADE E SEU CARÁTER DE
REGRA**

Porto Alegre

2024

CAIO ISRAEL DE OLIVEIRA VALENTE

**EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA E A VIOLAÇÃO
DAS GARANTIAS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE: UMA CONCILIAÇÃO
ENTRE O VALOR EXPRESSO PELA ANTERIORIDADE E SEU CARÁTER DE
REGRA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof.º Dr. Igor Danilevicz.

Porto Alegre
2024

CAIO ISRAEL DE OLIVEIRA VALENTE

**EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA E A VIOLAÇÃO
DAS GARANTIAS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE: UMA CONCILIAÇÃO
ENTRE O VALOR EXPRESSO PELA ANTERIORIDADE E SEU CARÁTER DE
REGRA**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em 21 de fevereiro de 2024, com obtenção de conceito B.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Igor Danilevicz (Orientador)
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof. Dra. Maria Cristina Cereser Pezzella
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Éderson Garin Porto
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Porto Alegre

2024

Dedico esta monografia ao meu pai e à minha mãe, cujos sacrifícios tornaram possível com que hoje eu esteja apresentando este Trabalho de Conclusão de Curso e tenha me tornado o homem que sou hoje.

AGRADECIMENTOS

Para estar aqui, neste momento, submetendo este Trabalho de Conclusão de Curso, foi preciso um árduo caminho ao longo de 5 anos dentro da universidade, do qual não seria possível sem diversas pessoas me apoiando das mais diversas formas, seja intelectualmente, financeiramente, ou, até mesmo com uma simples amizade.

Primeiro, preciso agradecer aos meus pais, pois, sem eles e seu amor e apoio infinitos, eu nunca seria o homem que eu sou hoje, nem seria capaz de estar estudando nesta Universidade. Eles estiveram presentes comigo em todos os meus passos e me ensinaram as lições mais valiosas que eu poderia esperar aprender.

Não posso deixar também de agradecer ao meu orientador, o professor Igor Danilevicz, que aceitou me orientar neste trabalho e esteve a disposição para os aperfeiçoamentos necessários ao trabalho. Além de ser uma pessoa extremamente atenciosa, foi também um professor excelente, que me ensinou muito em aula sobre o direito tributário, ramo do direito que é foco desta monografia.

No entanto, não foram apenas as aulas do professor Igor que me foram valiosas: ao longo dos 5 anos de curso eu tive o prazer de ter aula com dezenas de professores, muito bem capacitados e atenciosos, que me ensinaram o que hoje eu sei sobre direito. Mais do que apenas me ensinar o que está dentro da letra da lei, eles cultivaram a curiosidade pelo direito. Não é possível para nenhum bacharel sair da faculdade de direito e saber tudo sobre o mundo jurídico, nem mesmo após anos trabalhando na área, porém, os professores desta instituição me ensinaram que devemos sempre buscar o aprendizado e praticar a ciência do direito, nos aperfeiçoando intelectualmente e compartilhando o que aprendemos ao longo do caminho.

Agradeço ainda aos meus colegas e amigos da faculdade, que me ensinaram tanto e me ajudaram de diversas maneiras. Em especial, gostaria de agradecer aos meus amigos Douglas e Lucas, que me ajudaram não apenas ao longo da faculdade, mas também com o desenvolvimento deste trabalho. Fora da universidade, gostaria de agradecer a minha amiga Tamires, que esteve me ajudando e aconselhando com as normas da ABNT e a formatação deste trabalho.

RESUMO

Este trabalho tem como objeto de estudo uma tentativa de conciliação entre o princípio da anterioridade tributária e a supremacia do interesse público para os tributos extrafiscais. Para realizar este trabalho, estaremos utilizando o método dedutivo em nossa monografia. Iremos iniciar nosso trabalho definindo o que são princípios de dentro do direito, para ter uma base do que vai ser abordado durante a monografia. A partir dessa definição, iremos então definir o que o princípio da anterioridade tributária, abordar as suas diversas modalidades, e questionar se ela é um princípio ou uma regra. Vencida esta questão, estaremos apresentando as exceções à anterioridade e a razão das mesmas não obedecerem a anterioridade. Passaremos então a trabalhar a segurança jurídica e suas ligações com o princípio da anterioridade. Para terminar a definição dos termos com que estamos trabalhando e apresentar o problema em mãos, estaremos discutindo o princípio da Supremacia do Interesse Público, trazendo ainda as diversas críticas a esse princípio, que serve de justificativa para certos tributos excepcionarem a anterioridade, através do caráter extrafiscal dele. Em seguida, para trabalhar o conflito em mãos, iremos discorrer sobre como o princípio da anterioridade se trata de uma cláusula pétrea, passando depois a abordar os limites das garantias constitucionais dentro do nosso ordenamento. Trabalharemos em seguida o papel das emendas constitucionais para proteção do contribuinte e como não deve ser utilizada para criar novas exceções. Iremos depois falar sobre a diluição do propósito da anterioridade e como princípios constitucionais deveriam existir em harmonia uns com os outros. Por fim, vamos sugerir uma tentativa de conciliação entre o valor expresso pela anterioridade e a prevalência do interesse público quanto aos tributos extrafiscais.

Palavras-chave: Direito Tributário. Tributo. Extrafiscalidade. Princípio da anterioridade. Princípio da Segurança Jurídica. Princípio da Supremacia do Interesse Público.

ABSTRACT

This work focuses on studying an attempt to reconcile the principle of tax precedence and the supremacy of public interest for non-fiscal taxes. To conduct this work, we will be using the deductive method in our thesis. We will begin our work by defining legal principles to establish a foundation for what will be addressed during the monograph. From this definition, we will then elaborate on the principle of tax precedence, discuss its various modalities, and question whether it is a principle or a rule. Once this issue is resolved, we will present exceptions to tax precedence and the reasons why they do not adhere to it. We will then delve into legal certainty and its connections with the principle of tax precedence. To conclude the definition of the terms we are working with and present the problem at hand, we will discuss the principle of the Supremacy of Public Interest, also addressing various criticisms of this principle, which serves as justification for certain taxes to exempt from tax precedence due to their non-fiscal nature. Next, to address the conflict at hand, we will elaborate on how the principle of tax precedence is considered a fundamental clause, then proceed to discuss the limits of constitutional guarantees within our legal system. Subsequently, we will explore the role of constitutional amendments in protecting the taxpayer and how they should not be used to create new exceptions. We will then talk about the dilution of the purpose of tax precedence and how constitutional principles should exist in harmony with each other. Finally, we will suggest an attempt to reconcile the value expressed by tax precedence and the prevalence of public interest regarding non-fiscal taxes.

Keywords: Tax Law. Tax. Non-fiscal. Principle of tax precedence. Principle of Legal Certainty. Principle of the Supremacy of Public Interest.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
2. DEFINIÇÃO DOS PRINCÍPIOS	10
2.1. Definição do que são princípios conforme doutrina e seu papel como limitador do poder de tributar	11
2.2. Princípio da anterioridade: definição, modalidades, finalidade e papel como garantia constitucional	20
2.3. Exceções ao Princípio e a extrafiscalidade de tributos	30
2.4. A segurança jurídica e seu papel no princípio da anterioridade	33
2.5. A supremacia do interesse público: definição, finalidade e críticas ao princípio	37
3. O CONFLITO ENTRE A EXCEÇÃO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA E AS GARANTIAS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE	43
3.1. O princípio da anterioridade como cláusula pétrea	43
3.2. Quais os limites das garantias constitucionais diante da prevalência do interesse público?	46
3.3. As emendas constitucionais como ferramenta transformadora no Direito Tributário	50
3.4. A diluição do propósito de existência da anterioridade tributária	51
3.5. Um justo meio-termo: uma tentativa de conciliação entre a proteção individual diante do interesse público	61
4. CONCLUSÃO	69

1. INTRODUÇÃO

Este trabalho de conclusão de curso tem por objeto uma tentativa de conciliação entre a garantia da segurança jurídica, que o princípio da anterioridade salvaguarda, com as necessidades extrafiscais de determinados tributos elencados pela Constituição Federal de excepcionar a anterioridade, tendo em vista o caráter urgente que esses tributos têm por serem extrafiscais, justificados pelo Princípio da Supremacia do Interesse Público.

A metodologia pela qual estaremos desenvolvendo nosso trabalho é através do método dedutivo, pois iremos partir de definições doutrinárias e as normas gerais inseridas no nosso ordenamento para, com as delimitações pertinentes ao nosso trabalho, sugerir uma maneira pela qual tributos extrafiscais possam manter, dentro do possível, uma garantia de segurança jurídica aos contribuintes.

Nosso trabalho pretende questionar o status atual em que o contribuinte pode ser pego de surpresa a qualquer momento com a instituição ou majoração de alguns tributos, pela justificativa de que eles seriam importantes para a política monetária do país.

Este trabalho foi construído a partir de uma abordagem teórica, cuja pesquisa consistiu de um estudo da doutrina brasileira acerca de direito tributário, direito constitucional e direito administrativo. Pontualmente, iremos mencionar a jurisprudência brasileira em relação ao tema abordado, no entanto, essa foi uma fonte secundária na nossa pesquisa.

Para alcançar nossos objetivo, após este primeiro capítulo, que consiste na introdução do trabalho, iremos então desenvolver no segundo capítulo, dividido em cinco seções, as definições que estaremos trabalhando, bem como apresentando a nossa visão sobre eles, apoiado pela primariamente doutrina e legislação, mas também pela jurisprudência a respeito dos temas abordados.

A nossa primeira seção do segundo capítulo irá conceituar princípios, definir quais as características que eles têm dentro do mundo jurídico, bem como iremos também abordar as definições de normas e de regras. Iremos terminar a primeira seção do segundo capítulo mencionando como o papel dos princípios dentro do Direito Tributário como ferramentas limitadoras do poder de tributar.

A segunda seção do segundo capítulo irá apresentar o princípio da anterioridade que estamos estudando, bem como usaremos essa oportunidade para

questionar se a anterioridade não deveria ser interpretada como regra, fato que será importante mais para frente no nosso trabalho. A terceira seção prosseguirá abordando a anterioridade, dessa vez apresentando as exceções existentes da mesma e o papel da extrafiscalidade, que justifica as exceções. Partindo para a quarta seção, iremos estudar o princípio da segurança jurídica e como este princípio está conectado com a anterioridade. A última seção do capítulo irá analisar a supremacia do interesse público, princípio que justificaria o caráter extrafiscal dos tributos trabalhados.

Passando para o terceiro capítulo, composto por cinco seções, iremos utilizar esse capítulo para ir a fundo no problema que nos propomos a resolver. Usaremos este capítulo para abordar como se soluciona um conflito entre princípios, bem como sugerir qual seria a melhor resposta a ser aplicada dentro do caso concreto.

Começaremos o terceiro capítulo abordando na primeira seção o porquê da anterioridade ser cláusula pétrea e seu papel como tal. Em uma segunda seção será questionado quais seriam os limites das garantias constitucionais diante da prevalência do interesse público. Na terceira seção, iremos estudar o papel das emendas constitucionais dentro do direito tributário constitucional, e, como elas devem ser utilizadas apenas para aumentar o rol de garantias do contribuinte. Indo para a quarta seção, iremos questionar o diluição que o valor que a anterioridade expressa com as diversas exceções, aproveitando para trabalhar como deve se solucionar um conflito entre normas-princípio. Por último, a quinta seção irá fechar com a nossa sugestão de conciliação entre os princípios conflitantes.

Encerraremos, assim, o trabalho no quarto capítulo, que será a conclusão deste trabalho, em que iremos examinar afinal qual a nossa posição final a partir de tudo que foi desenvolvido durante o trabalho.

2. DEFINIÇÃO DOS PRINCÍPIOS

Este projeto de conclusão de curso é centrado na investigação da relação ao princípio de anterioridade e os tributos que excepcionam tal princípio sendo utilizados como mecanismos de preservar os interesses comuns da sociedade. A controvérsia que vai ser estudada é a seguinte: princípios são normas gerais que devem ser obedecidas no ordenamento jurídico brasileiro, sendo um dos principais princípios do direito tributário o princípio da anterioridade tributária. Entretanto, esse princípio é excepcionado por uma série de tributos, com a justificativas de serem

tributos extrafiscais que necessitam, portanto, que a sua instituição ou majoração sejam feitas de maneira mais ágil diante do caráter de relevante interesse público que esses princípios têm. Gera-se dessa forma a velha questão se o interesse público prevalece sobre o interesse individual, uma vez que, ao não respeitarem a anterioridade tributária, esses tributos podem surpreender o contribuinte e o colocarem em uma situação desvantajosa, que vai de encontro aos direitos fundamentais do contribuinte. Ao longo deste segundo capítulo iremos primeiro discriminar o que são princípios dentro do ordenamento pátrio e seu papel como limitador do poder de tributar, bem como apresentaremos a conceituação do princípio da anterioridade, suas exceções em razão da extrafiscalidade, a definição do princípio da segurança jurídica e sua relação com o direito tributário, e, por último, a conceituação do princípio da supremacia do interesse público.

2.1. Definição do que são princípios conforme doutrina e seu papel como limitador do poder de tributar

Ao discutirmos neste trabalho um conflito entre princípios, devemos primeiro definir o que são princípios e qual o papel deles dentro no nosso ordenamento, bem como usaremos a oportunidade para também abordar as definições de normas e regras, que serão importante nos próximos capítulo da nossa monografia. Essa primeira conceituação e delimitação da reais dimensões do que são estas normas serão essenciais durante o trabalho para chegarmos a uma resposta ao nosso problema.

A definição do que seria um princípio jurídico pode divergir de doutrina para doutrina, revelando-se delimitações mais amplas ou mais abrangentes, por isso iremos mencionar algumas doutrinas para estabelecermos as dimensões que enxergamos em normas-princípios. Em uma primeira conceituação, nossa, entendemos que princípios permeiam todos os campos do direito, como normas com tendência de serem generalíssimas, que ditam determinadas formas com que os sujeitos de direito devem se comportar para promover determinados valores que estão presente explicitamente ou implicitamente da Carta Maior e do ordenamento pátrio como um todo.

Dentro da doutrina podemos citar a definição de alguns doutrinadores a respeito da definição de princípio jurídico para podermos estabelecer os principais pontos em comuns do que se entende como norma-princípio. Para Paulsen “São

princípios quando indicam valores a serem promovidos, de modo que impõe a identificação da conduta devida em cada caso concreto, conforme suas circunstâncias concretas” (PAULSEN, 2018, p. 71). Nas palavras de Mazza (2023, p. 63), *“Princípios são regras gerais que a doutrina identifica como condensadores dos valores fundamentais de um sistema”*. Já Carraza diz que:

“(...) princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam” (CARRAZA, 2011, p. 45).

A partir dessas definições doutrinárias iniciais, podemos estabelecer algumas características em comum que essas definições compartilham. Primeiro, princípios são normas jurídicas. Segundo, princípios têm um caráter de generalidade. Terceiro, princípios promovem valores através da indicação de conduta. A seguir, expandiremos a nossa definição de princípios para mais tarde podermos discutir o conflito entre princípios diversos.

Nesse sentido, primeiro estabelecemos que princípios são normas, sendo as últimas *“(...) os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de texto normativos (...)”* (ÁVILA, 2013, p. 33). As duas principais formas de normas são os princípios e as regras, sendo as últimas o ponto de partida que utilizaremos para conceituar princípios através de diferenciação entre elas e dos princípios. Dessa forma, podemos dizer que regras e princípios são espécies da qual normas são gênero. Importante dizer que normas não devem ser confundidas com dispositivos, uma vez que existem normas em nosso ordenamento que não estão inclusas em dispositivos específicos. Da mesma forma, uma norma pode estar incluída em mais de um dispositivo, ou várias normas podem estar incluídas em um único dispositivo.

Qual a diferença entre as duas formas de normas? Uma das diferenças que podem ser mencionadas é que regras tem uma densidade normativa muito maior, prescrevendo comportamentos ao sujeito que deixam pouca ou nenhuma margem para interpretação, enquanto, por outro lado, princípios têm uma densidade normativa menor, deixando abertura maior para o comportamento do sujeito, daí surge a questão da generalidade que os princípios teriam.

Pode-se utilizar a seguinte exemplificação para se ter uma noção melhor do que estamos falando: um princípio diria que ao realizar um contrato as partes devem

agir com boa-fé, algo que é bastante abstrato e dar margem para diversos tipos de comportamentos entre as partes durante o contrato, promovendo em última instância um determinado valor, enquanto a norma será uma regra muito mais limitadora e clara quanto ao comportamento dos sujeitos, dizendo, por exemplo, que se a cláusula de um contrato prever um juros que ultrapassa determinada porcentagem, o juros será abusivo. Princípios, dessa forma, são normas que vão realizar uma finalidade, enquanto as regras serão as normas que servem de meio para que essa finalidade seja concretizada.

Porém, o que acontece quando duas normas têm mandamentos contraditórios? Nesse caso, existe uma norma diferença entre princípios e regras que será mencionada diversas vezes ao longo dessa monografia, que seria em como elas lidam com o conflito normativo. Em relação a este conflito, primeiro devemos estabelecer o entendimento doutrinário de que quando duas normas de uma mesma espécie, que entendem-se como regras entram em conflitos, elas vão ter uma natureza exclusiva entre elas, sendo necessário escolher apenas uma delas para solucionar o problema. Ou seja, ou será aplicada regra x, ou serão aplicadas regras y, quando elas entrarem em conflito.

Por outro lado, os princípios teriam uma natureza muito mais inclusiva quando as duas normas-princípio entrassem conflito, pois, conforme, a definição mencionada por Mazza anteriormente, princípios exprimem valores fundamentais, de forma que os princípios em conflito se complementam para realizar os valores do qual esses princípios devem realizar. Nas palavras de Ávila (2013, p. 68-69) *“Isso significa que, quando a realização do fim instituído por um princípio excluir a realização do fim estipulado pelo outro, não se verificam as citadas limitação e complementação recíproca de sentido. Os dois devem ser aplicados na integralidade de seu sentido”*. Em suma, princípios não excluíram os valores que estavam inseridos em um dos princípios conflitantes para resolver a divergência em mãos, mas será analisado o peso do valor exprimido por cada princípios conflitante, e será, dentro possível, promovido todos os valores, com uns tendo maior incidência que o outro, na medida que for necessário ao ser aplicado dentro do caso concreto. Princípios, portanto, são aplicados, geralmente, através de ponderação entre seus valores, enquanto regras acabam por ser aplicadas de modo tudo ou nada (ÁVILA, 2013).

Surge dessa nova diferença que trouxemos um outro fator que deveremos abordar, que é a influência na decisão do juiz, quando se tem dúvidas na hora de aplicação de um dispositivo. No caso de regras, a doutrina entende que elas têm um peso muito maior na hora do juiz chegar a conclusão a respeito de um caso, enquanto os princípios seriam meramente algo complementar que ajudaria o julgador a chegar à decisão, mas que não garante o resultado. Isso porque, regras, com sua maior densidade normativa, têm comandos muito mais concretos, enquanto regras dão uma noção geral de como o juiz deve decidir, mas não o meio exato pelo qual será realizada um ato.

Pode-se dizer, portanto, que o princípios também servem para otimizar regras dentro do nosso ordenamento jurídico, uma vez que servem de guias amplos de comportamento, sendo relevantes ainda para ponderar conflitos e interpretar normas-regras, o que torna “(...) *as regras possuem um elemento frontalmente descritivo, ao passo que os princípios apenas estabelecem uma diretriz*” (ÁVILA, 2013, p. 44). O princípio da boa-fé que mencionamos antes, por exemplo, não irá dizer exatamente o comportamento que as partes deveriam ter tido quando realizaram um contrato, mas fornece uma ideia geral de como deveria ter sido a atitude das partes, o que em dúvida de como decidir se uma das partes cometeu um ato ilícito, pode ser resolvido através da ponte que os princípios criam dentro do caso concreto.

Nesse sentido, cita-se Ávila:

(...) os princípios não determinam diretamente (por isso *prima-facie*) a conduta a ser seguida, apenas estabelecem fins normativamente relevantes, cuja concretização depende mais intensamente de um ato institucional de aplicação que deverá encontrar o comportamento necessário à promoção do fim; as regras dependem de modo menos intenso de um ato institucional de aplicação nos casos normais, pois o comportamento já está previsto frontalmente pela norma (ÁVILA, 2013, p. 69).

Vemos duas características que mencionamos: a primeira é que princípio tem esse caráter de complementaridade, por não dizer diretamente o que deve ser feito, mas apenas “estabelecer fins normativos relevantes”, ou seja, os princípios irão ali delimitar alguns valores que devem ser promovidos, sem necessariamente dizer o meio pelo qual serão promovidos. A outra característica é justamente a que estávamos discutindo antes acerca da decisão do juiz, pois as normas não precisaram de tanta ponderação para serem aplicadas, o que torna o peso delas maior na hora de decidir, enquanto princípios serviram de auxílio para a decisão.

Retornando ao que mencionamos no começo da seção para construirmos a conceituação do que é um princípio, pode-se dizer que os princípios têm um caráter finalístico ou teleológico, buscando exprimir valores fundamentais da sociedade como mencionamos anteriormente. Ou seja, princípios acabam por promover um estado ideal, enquanto regras preveem conduta que vão levar de forma indireta a esses fins, pois a mesma são os meios pelos quais os fins previstos dentro dos princípios serão realizados. Veja: “(...) *as regras prevêem condutas que servem à realização de fins devidos, enquanto os princípios prevêem fins cuja realização de condutas necessárias*” (ÁVILA, 2013, p. 81).

Os princípios são, ainda, garantias mais amplas de que a sociedade vai se comportar de determinada maneira que respeite os direitos humanos que foram concretizados pós-segunda guerra mundial. Dessa forma, princípios tem tanto uma função de caráter hermenêutico quanto a função de agir como uma solução para solucionar lacunas nas regras previstas no ordenamento, de acordo com os valores e ideias que humanidade em sua contemporaneidade busca preservar, valorizando especialmente os direitos fundamentais, que na nossa Carta Magna está prevista no artigo 5º. Assim, “*Os princípios servem de fundamento para a interpretação e aplicação do direito. Deles decorrem, direta ou indiretamente, normas de conduta ou instituição de valores e fins para a interpretação e aplicação do Direito*” (ÁVILA, 1999, p. 105). O que queremos dizer aqui é que a finalidade ao qual os princípios pretendem promover são de extrema importância para sociedade, pois garantem os direitos mínimos do ser humano, que hoje são muito mais protegido do que nos séculos anteriores, bem como defende os sujeitos de direito da tirania do Estado, caso o mesmo não seja devidamente regulado.

A violação de princípios acaba, dessa forma, por ter um peso muito maior que a violação de uma regra, com os princípios geralmente tendendo a prevalecer sobre as regras, quando as duas normas entram em conflito. Carraza bem nos alerta sobre isso ao dizer que:

Muito bem, em razão de seu caráter normativo, os princípios constitucionais demandam estrita observância, até porque, tendo amplitude maior, sua desobediência acarreta consequências muito mais danosas ao sistema jurídico que o descumprimento de uma simples regra, ainda que constitucional. São eles que estabelecem aquilo que chamamos de pontos de apoio normativos para a boa aplicação do Direito (CARRAZA, 2011, p. 49).

Observa-se aqui nesse momento que quando falamos que a violação de um princípio tem um peso maior do que a violação de uma regra, não se deve confundir com que mencionamos antes quando nós dissemos que o peso que o juiz atribui na hora de decidir um conflito, é maior para a regra do que para o princípio. Quando mencionamos antes do peso da decisão, foi apenas ilustrando que a regra prevê um meio específico pelo qual se deve agir e por isso o juiz decidirá primariamente através dela. Porém, quando falamos aqui da violação de uma regra ou de um princípio, a violação do princípio terá um peso muito maior, justamente porque diz respeito a um valor específico que se está em jogo, do qual se chegará a um direito fundamental que precisa ser respeitado mais do que um simples “meio”.

Oportuno, por fim, mencionarmos mais uma outra diferenciação entre princípios e regras, defendida por alguns doutrinadores, que seria a do caráter hipotético-condicional que regras tem, quando formuladas, enquanto, princípios não teriam esse caráter. Dizer que regras tem uma caráter hipotético-condicional nada mais quer dizer do que afirmar que caso determinada hipótese aconteça, haverá uma consequência específica prevista no dispositivo decorrente do preenchimento dos requisitos da concretização dessa hipótese. Princípios, entretanto, não teriam tal caráter, não prevendo uma consequência jurídica exata para determinada ação, de forma que ela tão apenas indicará como deve ser o comportamento, sem atribuir uma ação que será realizada em virtude daquela hipótese.

Até aqui, entretanto, a noção acerca de princípios e regras até esse momento meramente os colocou em contraposição, para sermos capazes de entender as noções básicas desses tipos de normas, com características que são defendidos por diversas doutrinas, nem sempre tendo todas elas presentes necessariamente. Agora iremos entrar um pouco mais a fundo na definição de princípio jurídico, não apenas através de uma contraposição com regras como estávamos fazendo antes, mas também trazendo críticas a algumas das características mencionadas para definir princípios.

Deixamos claro que não é nossa intenção aqui neste trabalho nos aprofundar em especial sobre a teoria dos princípios, mas para estudar os temas que abordaremos a seguir, iremos destrinchar a brevemente as noções a respeito de princípios trazidas pelo professor Humberto Ávila, do qual assumimos como nosso referencial teórico no que diz respeito à definição de princípios, desenvolvendo mais a fundo as definições que já foram trazidos antes durante essa seção.

Primeiro, para entendermos o que são princípios, devemos desbancar parcialmente alguns dos entendimentos acerca das características definidoras de um princípio. Para iniciar a nossa definição de princípios iremos trazer de volta a concepção de que princípios são mais vagos que regras, tendo, portanto, menor densidade normativa. É verdade, em parte, que princípios têm uma maior vagueza do que regras, entretanto, princípios também podem ter uma alta densidade normativa, enquanto algumas regras deixam um espaço maior para tomar determinada decisão. Um exemplo, é o próprio princípio objeto de estudo deste trabalho e que trabalharemos em mais detalhes na próxima seção, o princípio da anterioridade, que deixa pouca margem para manusear a norma, deixando claro os termos que o fisco deve agir.

Quanta a questão da generalidade atribuída a definição de princípio, o professor Ávila nos elucida bem ao dizer que *“isso porque a vagueza não é um traço distintivo dos princípios, mas elemento comum de qualquer enunciado prescritivo, seja ele um princípio, seja ele uma regra”* (ÁVILA, 2013, p. 52). Assim, dizer que princípios são normas generalíssimas é parcialmente incorreto, sendo mais apropriado dizer que princípios têm uma tendência primária a serem generalíssimos, o que nem sempre vai ser necessariamente o caso.

Já quanto a natureza de tudo ou nada das regras para resolver um conflito normativo, enquanto, a natureza dos princípios seria complementar, tão pouco esse pode ser um critério absoluto para distinguir essas duas formas de normas, pois, conforme Ávila:

(...) a distinção entre princípios e regras não pode ser baseada no suposto método tudo ou nada de aplicação de regras, pois também elas precisam, para que sejam implementadas suas consequências, de um processo prévio – e, por vezes, longo e complexo como o dos princípios – de interpretação que demonstre quais as consequências que serão implementadas (ÁVILA, 2013, p. 52).

Trabalharemos essa questão especialmente no próximo capítulo, mas podemos ao menos no momento definir que sim, o caráter, dos princípios tende a complementaridade entre normas de mesma natureza, porém quando se trata de regras, por mais que elas possam ter uma incidência maior de algo similar a um critério de tudo ou nada, isso não quer dizer que elas algum nível precisem de um processo de interpretação, por mais que ele não vá ser, no geral, tão extensivo quanto o processo se revela ser quando estamos tratando de princípios.

Indo para o próximo de divergência, tão pouco é correto a afirmativa de que uma das formas de defini-lo, a partir da diferenciação em relação a regras, é dizer que ele não apresenta o caráter hipotético-condicional. Pelo contrário, qualquer norma pode ser descrita de forma a adquirir um caráter hipotético-condicional, conforme Ávila nos ensina:

De um lado, qualquer norma pode ser reformulada de modo a possuir uma hipótese de incidência seguida de uma consequência. De outro lado, em qualquer norma, mesmo havendo uma hipótese seguida de uma consequência, há referência a fins. Enfim, o qualitativo de princípio ou de regras depende do uso argumentativo, e não da estrutura hipotética (ÁVILA, 2013, p. 46).

Pode até existir uma presença maior do caráter hipotético-condicional nas regras, mas isso é meramente uma escolha de redação do legislador e não uma característica particular que apenas regras podem ter.

O que podemos entender, portanto, é que a diferença de princípios e normas, que constrói nossa noção do que seriam princípios, é um sopesamento realizado por aquele que manuseia o direito para chegar à finalidade que determinada norma pretende chegar, tornando a definição de princípio um conjunto de fatores não absolutos. Desse modo, *“É o modo como o intérprete justifica a aplicação dos significados preliminares dos dispositivos, se frontalmente finalístico ou comportamental, que permite o enquadramento numa ou noutra espécie normativa”* (ÁVILA, 2013, p. 54). Na segunda da seção retornaremos a essa ideia quando discutirmos as razões, pelas quais a norma da anterioridade deve ser lida como princípio, mas caberia dizer aqui que, por princípios serem um conjuntos de fatores não absolutos, isso torna a leitura da norma como princípio ou regra uma leitura que por vezes terá que ser feita através de qual dimensão se quer chegar, podendo uma mesma norma ser tanto um princípio quanto uma regra, a depender de como será interpretado o dispositivo pelo aplicador do direito, o que terá contornos muito relevantes ao longo deste trabalho.

Por hora, entretanto, temos que princípios devem ser encarados como normas que sejam capazes de solucionar o problema no caso concreto através da promoção de valores constitucionais e que tendem a ser vagos, para melhor se adequarem ao comportamento necessário do sujeito para que o fim do valor que está sendo promovido seja aplicado na situação.

Dito isso, utilizaremos, como havíamos mencionado, a definição de Ávila, como definição de princípio para revelar os contornos do que seriam um princípio:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária a sua promoção (ÁVILA, 2013, p. 85).

Tendo uma definição do que seriam princípios para o nosso ordenamento, devemos então entender a relação deles com o direito tributário, que é o principal ramo do direito em análise neste trabalho. Como foi mencionado antes, princípios permeiam todos os campos do direito, tendo um papel especialmente relevante no direito tributário: uma limitação do poder de tributar. É através dos princípios que os contribuintes são protegidos de uma possível tirania do estado na hora de tributá-los, seja, por exemplo, ao instituir um tributo ou majorá-lo. Dentro dos princípios de direito tributário existem princípios que são compartilhados com outros campos do direito, como os princípios da legalidade, segurança jurídica e irretroatividade, assim como há princípios exclusivos do direito tributário como os princípios da anterioridade, capacidade contributiva e vedação do confisco.

Dito isto e tendo uma noção mais concreta do que são princípios, percebemos então que os princípios tributários também devem levar a uma determinada finalidade, que vai expressar algum valor. Entendemos que no caso dos princípios tributários a finalidade é a própria limitação do poder de tributar do Estado, que serve como uma barreira à tirania do Estado, o que pode ser expresso em diversos valores diferentes que a sociedade e a Constituição busca prezar. As limitações ao poder de tributar são a forma mais eficaz de salvaguardar o contribuinte das ações do Estado, de forma que são uma forma de promover o próprio Estado de Direito, como veremos depois.

Encerrando essa primeira seção, esclarecemos que com o decorrer do trabalho, iremos trazer uma definição um pouco mais aprofundada para a finalidade dos princípios tributários, nesse caso, quando há uma colisão entre eles, o que gera uma finalidade construída constantemente conforme o sopesamento entre princípios. Por enquanto, no entanto, a noção de que a finalidade dos princípios tributários é a limitação do poder de tributar nos basta para nossos objetivos.

2.2. Princípio da anterioridade: definição, modalidades, finalidade e papel como garantia constitucional

Vencida a questão da definição de princípios em nosso ordenamento pátrio e seu papel como limitador do poder de tributar dentro do direito tributário, devemos agora estabelecer o que é o princípio da anterioridade tributária, um dos principais objetos do nosso estudo, e a razão da sua existência dentro do ordenamento.

O princípio da anterioridade tributária é um dos vários preceitos fundamentais que devem ser observados pelo legislador ao instituir ou majorar um tributo, bem como deve ser observado pelo fisco durante a cobrança do tributo, sendo um princípio específico do direito tributário, pois incide apenas sobre a tributação (CARRAZA, 2011). É importante ressaltar que os princípios e imunidades tributários estão previstos na Constituição Federal de 1988, tendo natureza dúplice tanto para limitar o poder de tributar do legislador de tributar, quanto para servir de garantia fundamental ao contribuinte. Desta forma, os princípios tributários, ao que se inclui o princípio da anterioridade, são cláusulas pétreas conforme disposto no art. 150, III, alínea “b”, do texto maior.

Observando os esclarecimentos do parágrafo anterior, devemos entender, afinal, o que é o Princípio da Anterioridade Tributária. Nas palavras da alínea “b” do artigo e inciso supramencionados no primeiro parágrafo, esse princípio veda aos entes federativos a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. Sobre a abrangência da anterioridade menciona-se que:

(...) as anterioridade alcançam tanto a instituição do tributo como a sua majoração. Assim, aplicam-se a eventuais modificações da norma tributária impositiva que, por ampliarem sua incidência ou o montante devido, impliquem cobrar mais tributo. Isso pode ocorrer com a ampliação da base de cálculo ou das alíquotas e também quando a lei torna mais abrangente o polo passivo. Estão cobertas pelas garantia mesmo alterações da norma, que impliquem definição de novos fatos geradores, extensão do aspecto espacial ou mesmo antecipação do aspecto temporal (PAULSEN, 2018, p. 145).

Portanto, caso um tributo seja instituído ou aumentado em determinado ano, o mesmo só poderá ser cobrado no ano seguinte da publicação da lei, salvo algumas exceções, como será abordado posteriormente. Isso implica não apenas a majoração formal de um tributo, como também, por exemplo, a majoração que acontece quando uma isenção sobre o tributo seja retirada, o que implicaria também em um maior ônus para aquele contribuinte que estava isento de pagar um tributo e

justificaria que ele só poderia ser cobrado após o período protegido pela anterioridade.

Refere-se também que a anterioridade está presente em todas as 5 formas de tributos dispostos na Carta maior pela concepção pentapartida da divisão de tributos, que incluem impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios (PAULSEN, 2018).

Oportuno neste momento explicar a razão que o legislador constituinte instituiu tal princípio. A razão nada mais é que uma forma de impedir que o contribuinte seja pego de surpresa com um novo tributo ou com o aumento de um já existente, provendo o tempo hábil necessário para que o contribuinte possa se planejar e, por consequência, se preparar para adimplir com a exigência do tributo. É justamente pela anterioridade ser uma norma que impede que o contribuinte seja pego de surpresa, que ela também é conhecida como princípio da não surpresa.

A extensão da sua proteção tem desdobramentos muito relevantes na economia do país, sendo não só uma forma de preparar o contribuinte, mas também uma ferramenta que pode até mesmo impedir uma possível relação jurídica de sequer chegar a existir. Um exemplo que podemos trazer é por exemplo uma compra um imóvel em uma área em que houveram melhorias realizadas pelo Município. Isso implicaria que o proprietário do imóvel precisaria pagar um valor antes não previsto a título de contribuição de melhoria, o que talvez não seja de seu interesse e prefira comprar um imóvel em outro local onde não necessita arcar com esse ônus.

Dessa forma, o princípio da anterioridade é uma ramificação de outro princípio do direito tributário, o princípio da segurança jurídica, que será trabalhada posteriormente na seção 4 deste capítulo. Sobre a relação entre o princípio da anterioridade e o princípio da Segurança Jurídica, Carraza nos adverte: “*O que estamos tentando significar é que o princípio da anterioridade é corolário lógico do princípio da segurança jurídica (...). É ele que lhe serve de apoio e lhe revela as reais dimensões*” (CARRAZA, 2011, p. 215). Ou seja, a anterioridade tem seu fundamento na própria segurança jurídica, servindo de instrumento para concretizar os preceitos deste. Não apenas isso, mas como veremos e analisaremos durante esta seção, essa também vai ser uma das razões para interpretarmos a anterioridade não apenas como regra, mas também como princípio.

A segurança jurídica e os fins a qual existe o direito tributário, justificaram ainda uma nova modalidade de anterioridade que serve de complemento para reforçar os valores defendidos pela modalidade original de anterioridade. Como havíamos dito, a anterioridade é anual, sendo exigível apenas no ano seguinte em relação ao qual a lei foi publicada, entretanto, existe uma outra modalidade de anterioridade, que também deve ser observada, a anterioridade nonagesimal ou também conhecida como princípio da noventena.

Esta modalidade do princípio da anterioridade prevê que a cobrança do tributo só poderá ser realizada depois de 90 dias da publicação informando que o mesmo foi instituído ou aumentado. Ela originalmente estava prevista apenas na para as contribuições sociais, conforme o art. 195, § 6º, da CF, agindo de forma separada à anterioridade anual, entretanto, o rol foi alargado com a emenda constitucional nº 42/2003, que passou a ser vigente para a maior parte dos tributos, ressalvadas algumas exceções, muitas das quais compartilha com a anterioridade anual, conforme será abordado na terceira seção deste capítulo.

A segunda hipótese de anterioridade, conhecida como nonagesimal, está prevista no art. 150, III, alínea “c”, da Carta Maior, e existe para impedir um problema na regra da anterioridade anual, que necessitava de uma maior proteção do legislador. O problema pode ser exemplificado da seguinte maneira: Em caso de um tributo ser instituído e sua lei publicada no dia 25 dezembro, o mesmo poderia acabar sendo cobrado já no dia 1 de janeiro, apenas 6 dias após a publicação da lei, algo que evidentemente seria uma proteção precária do contribuinte e estaria ferindo a própria razão de existência do princípio de anterioridade, uma vez que não garante tempo hábil para que todos os contribuintes fiquem cientes do tributo e se preparem para cumprir a obrigação de pagá-lo. Casos como esse seriam especialmente comuns pois muitos tributos são instituídos ou majorados no final do ano, o que tornava praticamente ineficaz a proteção que a anterioridade anual dava ao contribuinte.

Importante observar que essas duas formas de anterioridade devem ser utilizadas em conjunto, servindo para suprir as lacunas onde a outra não alcança, de forma a ser utilizada a que for mais benéfica ao contribuinte dentro do caso concreto, por ser o contribuinte a parte mais vulnerável da relação jurídica entre o mesmo e o fisco. A respeito desse uso em conjunto entre a regra anual e a de 90 dias da anterioridade, o professor Ávila diz que:

Não se trata de regra substitutiva da regra da anterioridade, mas de regra cumulativa: além de o imposto só poder ser cobrado a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que a lei que o instituiu ou aumentou foi editada, a exigência só poderá ser feita, de qualquer modo, noventa dias após publicação da lei. Esse mecanismo fortalece a segurança jurídica dos cidadãos (ÁVILA, 2012, p. 217).

Entretanto, deve-se estar atento ao fato de que a anterioridade nonagesimal por ter sido incluída posteriormente a redação original da Carta Maior, através de emenda constitucional não é considerada uma cláusula pétrea, não havendo o entendimento de que a garantia dos 90 dias constituiria um direito fundamental do contribuinte, de forma que a única modalidade de anterioridade que se encaixe como garantia fundamental é a anual que estava incluída desde o texto originário da Carta Maior. Evidente nesse caso que a anterioridade nonagesimal ainda serviria de instrumento para concretizar a segurança jurídica do contribuinte, apenas não teria individualmente o caráter de cláusula pétrea.

Ressalta-se que o Código Tributário Nacional também tem dispositivo que previa a anterioridade anual, que nesse caso seria uma garantia apenas sob o imposto sobre patrimônio ou renda, conforme desprende-se do art. 104 do Código. Isso se dá ao fato de que o CTN é anterior à Constituição vigente, tendo sido recepcionado lei complementar após a CF de 1988.

Existem, contudo, exceções ao princípio de anterioridade, já previstos no próprio texto maior, em que o legislador prevê que determinados tributos podem ser alterados, sem a necessidade de esperar o período anual ou de 90 dias, que estão previstos para a maioria dos impostos.

A razão desses tributos excepcionam a regra da anterioridade tributária é pelo seu caráter extrafiscal, ou seja, eles devem ser cobrados de maneira imediata por serem tributos que tem objetivo não apenas arrecadatório, mas também político ou social. Deste modo, os impostos que excepcionam a anterioridade são impostos de caráter vital para economia do país e a política monetária, razão pela qual não obedecem o princípio da anterioridade. O caráter extrafiscal dos tributos ser uma justificativa para excepcionar a anterioridade de alguns tributos é consequência de outro princípio, a supremacia do interesse público, que estaria “acima” do interesse privado do contribuinte de ter a anterioridade garantida. Este princípio será abordado a fundo na quinta seção deste capítulo, enquanto as exceções ao princípio da anterioridade serão trabalhadas com maior profundidade na próxima seção deste capítulo, porém neste momento já podemos introduzir algumas ideias a partir deles.

Com esses esclarecimentos iniciais sobre o que é o princípio da anterioridade no direito tributário, a razão de sua existência e as exceções a tal princípio, percebemos que a existência das exceções ao princípio e suas razões de existência estão ligadas ao caráter extrafiscal e de urgência desses tributos, entretanto, cabe o questionamento se o interesse público nesse caso, não estaria desrespeitando uma importante garantia fundamental do contribuinte.

Ora, não se questiona que o interesse público deve ser levado acima do interesse privado, porém, o interesse público ainda deve respeitar as garantias fundamentais concedidas ao contribuinte dentro do possível. O legislador parece enxergar que o interesse público é suficiente para que seja justificado uma prevalência sob a garantia fundamental em todos os casos para os tributos que excepcionam a anterioridade, porém, este trabalho de conclusão visa questionar justamente se de fato o interesse público deve prevalecer sempre no caso dos tributos elencados no rol de exceção à anterioridade.

Deveria o contribuinte ser deixado ao azar em todos os casos que o rol de exceções assim dispor? Imagine um caso em que está previsto uma determinada alíquota para o imposto de importação e uma empresa de pequeno porte compra diversos maquinários do exterior de outro país. A empresa já havia realizado um contrato com o vendedor do maquinário, entretanto, quando ocorreu o fato gerador do maquinário chegar no país, a alíquota foi majorada, sem esperar o período anual ou de 90 dias. Claro que o motivo da mudança de alíquota deve ter sido importante, porém, não parece correto aqui que a empresa de pequeno porte seja prejudicada, tendo que pagar um valor de tributo que pode estar além do que poderia dispor, uma vez que houve um planejamento para pagar valor X ao invés de valor Y.

Qual seria o valor da anterioridade aqui como princípio? Como regra, não nos opomos a enxergar como plenamente possível que esses tributos sejam excepcionados em todos os casos. No entanto, como princípio, a anterioridade exprime um valor a ser defendido, bem como, é também uma forma de garantir a segurança jurídica, que, como trouxemos no exemplo mencionado, estaria gravemente debilitada com as exceções à anterioridade previstas na Carta Maior.

Esse é um bom momento para retornarmos ao que introduzimos brevemente antes na seção anterior, ao discutirmos que o princípio da anterioridade é diferente de princípios comuns, que costumam ter uma grande vagueza em seu conteúdo normativo. O princípio da anterioridade se diferencia da ideia de princípios que

costumamos ver por deixar claro como e quando deve ser aplicado e obedecido pelo contribuinte, adquirindo uma natureza que é muito mais similar à uma regra quando lemos o dispositivo constitucional do que um princípio como costumamos entender esse tipo de norma.

A respeito dessa natureza incomum da anterioridade como princípio, citamos a lição do professor Amaro, que nos revela muito sobre a natureza da anterioridade:

Ora, alguns dos chamados “princípios tributários” não são, como dizíamos, meros enunciados gerais carentes de normatização posterior para acentuar a sua concretude; são já proposições que atingem um grau praticamente exaustivo de normatividade. Por exemplo, o princípio da anterioridade é uma regra de precisão matemática; a lei ou foi ou não foi editada até o último dia do exercício, o que se apura segundo critério puramente cronológico, que já decorre do próprio enunciado constitucional do dito “princípio”, sem que haja necessidade de uma norma que dê contornos mais nítidos a proposição (AMARO, 2017, p. 134).

Porém, é importante se atentar a razão do princípio da anterioridade ser um princípio e não (apenas) uma regra: busca-se a promoção e a realização de um fim, que é a segurança jurídica do contribuinte, e não meramente a descrição de um comportamento. Essa é uma finalidade imediata que o princípio da anterioridade busca, de forma que será relevante ao nosso argumento quando abordamos mais a frente como a finalidade do princípio da anterioridade deve ser aplicada em conjunto a finalidade de outros princípios, no nosso caso, o da supremacia do interesse público.

Há no entanto opiniões divergentes quanto ao tema, ao qual se cita Paulsen (2018), que vê a anterioridade como materialmente uma regra, ao dizer que:

No art. 150 há garantias que constituem inequivocamente regras, como é o caso da anterioridade tributária, norma de conduta a ser simplesmente cumprida pelo legislador tal como posta. Mas também há princípios expressos, como o da isonomia a ser considerado e ponderado nas mais diversas situações, conforme as circunstâncias e os interesses em questão (PAULSEN, 2018, p. 73).

A questão da ponderação é um ponto interessante trazido pelo professor, pois, como vimos, a ponderação é um dos preceitos para que seja possível uma norma ser caracterizada como princípio, o que será objeto de discussão mais para frente a respeito da própria natureza do princípio da supremacia do interesse público como princípio, uma vez que a mesma não tende a ser ponderada com outros princípios.

Essa característica dos princípios ainda não é o centro de nossa discussão como quando falarmos sobre o conflito entre eles, pois uma grande parte do nosso

trabalho será centrada em como normas-princípios reagem quando confrontadas uma com as outras, porém é importante desde este momento estabelecer o porquê da anterioridade deve ser interpretada como princípio. Para exemplificar a maneira como uma esse conflito pode modificar a nossa visão a forma como se chega a um resultado em um conflito entre princípios, trazemos como exemplo a posição do professor Hugo de Brito Machado, que coloca a generalidade da norma como elemento central para defini-la como um princípio.

O célebre tributarista ao discutir a relativização dos princípios em relação ao princípio da solidariedade social (esse último, um princípio que não nos interessa para os fins do nosso trabalho), diz que:

Entre outros critérios para a qualificação da norma como princípio jurídico destaca-se o da estrutura e o modo de superação de conflitos. Seria princípio a norma de estrutura aberta, cujo comando pode ser mais, ou menos, observado, de modo que a superação de conflitos não ocorre pela prevalência de um sobre o outro, mas pelo sopesamento e relativização. Seria regra a norma de estrutura fechada cujo comando é ou não é observada, de modo que a superação de conflitos ocorre sempre pela aplicação de um e negação de outro. (MACHADO, 2018, p. 47).

O trecho mencionado evidencia que através do modo de superar conflitos em haja o sopesamento e relativização seria possível a leitura de normas como princípios, no caso daquelas normas de limitação do poder de tributar como a anterioridade, legalidade e irretroatividade. Contudo, essa posição de o sopesamento definir uma norma como princípio não é compartilhada pelo autor, uma vez que ele acredita que:

Para os que qualificam como princípio a norma de estrutura aberta, também denominada mandato de otimização, os conflitos entre princípios jurídicos não são resolvidos pela prevalência de um sobre o outro, mas pelo sopesamento entre eles, de sorte que a relativização do princípio permite a convivência. Entretanto, quando qualificamos o princípio pelo critério da generalidade, como fazemos neste Curso, e incluímos nessa espécie de normas algumas que seriam regras pelo critério da estrutura, essa relativização é inadmissível. Por isso, devemos rejeitar prontamente qualquer tentativa de relativização, por exemplo, da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade (MACHADO, 2018, p. 47-48).

A posição do autor, portanto, nos revela que ele vê os princípios mencionados (legalidade, irretroatividade e anterioridade), materialmente como regra e por isso mesmo ela não teriam como serem relativizadas, enquanto nós, vemos não apenas um caráter de generalidade, mas também de sopesamento no modo de resolver conflitos, o que nos traz desdobramentos diferentes da conclusão do autor, pois enxergamos aqui que princípios valorizam a relativização, sim, porém essa relativização age como forma de realizar uma harmonia de princípios que tira da

anterioridade os fins pelo qual ela existe. Enquanto o sopesamento de valores pode fazer com que determinado valor seja mais promovido que outro, dada a necessidade, o valor que interpretado como tendo peso menor, ainda deverá ser promovido dentro do possível.

Nossa posição, a priori, é que apesar de o princípio da anterioridade ter um caráter prescritivo muito mais predominante que outros princípios tributários, isso não impede a ponderação mais do que princípios como o da legalidade por exemplo, que deixa bem claro que uma norma tributária só poderá ser criada através de lei. O caráter prescritivo não deixa de ter grande força nesse princípio, o que na realidade pode-se dizer sobre vários princípios tributários, dependendo da argumentação. O que queremos contrapor, no entanto, é que o que seria capaz de definir essas normas como princípios são o seu caráter teleológico, a qual exprimem determinados valores. A anterioridade como instrumento de um princípio maior que é a segurança jurídica teria a sua ponderação a partir do próprio princípio maior, bem como poderia ser argumentado para outros princípios tributários. Essa porém só é parte da resposta para o problema, ao qual teremos que buscar a resposta em outras fontes.

Cabe nesse momento apresentar o ponto de vista de outros doutrinadores, que entendem a anterioridade como sendo dimensionada como regra e ao também como dimensionada como princípio. Cita-se um trecho do professor Humberto Ávila a respeito do caráter bidimensional da anterioridade, que irá indicar a nossa resposta para a leitura da anterioridade como regra ou princípio:

Na perspectiva da espécie normativa que a exterioriza, a anterioridade é bidimensional. Sua dimensão normativa preponderante é de regra, na medida em que descreve o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo, proibindo a instituição ou majoração de tributos no mesmo exercício em que a lei os instituiu ou aumentou foi publicada. Novamente é preciso realçar que a anterioridade possui sentido normativo indireto de princípio, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de previsibilidade, controlabilidade, de inteligibilidade e de mensurabilidade relativamente aos tributos que os entes federativos competentes irão instituir ou aumentar” (ÁVILA, 2012, p. 212).

O trecho retirado do ilustre professor, reforça o nosso ponto que trazemos na seção anterior a respeito da diferença entre princípios e regras, ser separado por uma linha tênue, em que o fato de a norma busca promover uma finalidade muito mais do que ser uma mera prescrição normativa, é o que vai caracterizar a norma jurídica como princípio, o que, como já trabalhamos e seguiremos abordando, dá um

peso muito maior a necessidade de respeitar a norma e também alicerça a base de como conflitos normativos entre princípios devem ser solucionados.

Em síntese, o que estamos dizendo é que a anterioridade pode ser interpretada tanto como regra quanto como princípio, a depender da dimensão normativa que o operador do direito está olhando. Por um lado, ao ler a letra da lei, o operador do direito pode ler um simples mandado prescritivo, que esgota as ações que o operador deve tomar ao aplicar o que está no dispositivo inserido no texto constitucional. Por outro lado, ele pode ler a Constituição e interpretar o fim ao qual o legislador queria promover com a anterioridade. É aí que teremos uma maior incidência de um sopesamento de valores. É nos casos de exceção que se busca a anterioridade como um valor a ser promovido, enquanto na maioria dos casos, ela deve ser interpretada puramente como uma norma-regra.

Veja, entendemos que há uma real necessidade de que alguns tributos sejam extrafiscais, pois, como foi dito antes, o papel da extrafiscalidade é, de fato, importante para o país. Não se quer diminuir o papel da extrafiscalidade, mas tão apenas apresentar uma ideia em que a norma pode ser interpretada como regra na maioria dos casos, a fim de concretizar os fins que a extrafiscalidade assim precise e, ao mesmo tempo, também ser capaz de respeitar a finalidade a qual a anterioridade existe, mesmo nos casos de exceção, a depender do caso concreto. Se nesse momento, o nosso ponto de vista ainda parece relativamente abstrato e nebuloso, iremos durante o trabalho retornar a ele para aplicá-lo na prática.

Traz-se à tona neste momento como a jurisprudência enxerga o princípio da anterioridade. A posição do STF é um ótimo referencial, uma que o tribunal parecia tender a ver o princípio da anterioridade como uma regra ao invés de um princípio, mesmo quando se referia a norma como “princípio”. Veja, a anterioridade não é aplicada quando existe, por exemplo, uma atualização monetária do tributo, sendo plenamente possível que o valor seja exigido assim que majorado, portanto que o valor tenha sido apenas atualizado. Da mesma forma, a revogação da isenção de tributo não estava sujeita à anterioridade. Sobre esse aspecto da interpretação jurisprudencial acerca da anterioridade, Ávila (2012) alerta:

Segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a revogação de isenção não equivale a uma instituição de tributo. Desnecessário afirmar que essa orientação jurisprudencial consolida, de um lado, a anterioridade apenas como regra e não como princípio e, de outro, interpreta-a sem vinculação ao valor previsibilidade, inerente ao sobreprincípio da segurança jurídica (ÁVILA, 2012, p. 215).

Contudo, essa não parece ser bem a posição que o STF assumiu posteriormente, quando tratou RE 564.225, em que entendeu que a anterioridade era aplicável quando se tratava da revogação de benefícios fiscais, ao qual o STF afirmou que:

Revogação de benefício fiscal e princípio da anterioridade tributária. Configura aumento indireto de tributo e, portanto, está sujeita ao princípio da anterioridade tributária, a norma que implica a revogação de benefício fiscal anteriormente concedido. A concepção mais adequada de anterioridade é aquela que afeta o conteúdo teleológico da garantia. O mencionado princípio visa garantir que o contribuinte não seja surpreendido com aumentos súbitos do encargo fiscal, o que propicia um direito implícito e inafastável ao planejamento. O prévio conhecimento da carga tributária tem como base a segurança jurídica e, como conteúdo, a garantia de certeza do direito. Toda alteração do critério quantitativo do conseqüente da regra matriz de incidência deve ser entendida como majoração do tributo. Assim, tanto o aumento de alíquota, quanto a redução de benefício, apontam para o mesmo resultado, qual seja, o agravamento do encargo” (RE 564.225 AgRg, rel. Min. Marco Aurélio, j. 2-9-2014).

Vemos, portanto, a partir do julgado que o STF tem uma posição atualmente muito mais favorável a enxergar a anterioridade como princípio, diferente do passado, ao valorizar o conteúdo teleológico da garantia constitucional, caráter presente em especial em princípios, ao invés de em regras. O trecho ainda menciona justamente o que o professor Ávila, via como razão para os tribunais enxergarem a anterioridade como uma regra: a falta de vinculação do valor previsibilidade. O julgado, entretanto, dá grande importância à segurança jurídica do contribuinte, preocupando-se com as conseqüências do agravamento do encargo tem sob o contribuinte.

Enquanto essa posição foi uma leitura possível da anterioridade como princípio dentro da jurisprudência, a realidade é que ainda predomina o entendimento de que ela geralmente é interpretada como regra. Isso, porém, não contradiz o que estamos construindo nesse estudo, pelo contrário, apenas reforça que o caráter bidimensional da anterioridade, que pode ser interpretada a depender do caso, ou como regra, ou como princípio, a depender de quanto é valorizado a finalidade teleológica da mesma. Podemos entender, dessa forma, que a anterioridade poderá ser interpretada como princípio pela jurisprudência, e não como regra, se o tribunal enxergar que existe uma maior relevância em promover primariamente uma finalidade, qual seja, a segurança jurídica do contribuinte.

2.3. Exceções ao Princípio e a extrafiscalidade de tributos

Chegamos então ao principal objeto que resulta em um problema a ser resolvido dentro da nossa discussão: as exceções ao princípio da anterioridade. Assim como dito antes no panorama geral a respeito do dito princípio, existem diversos impostos que são exceções à anterioridade tanto anual quanto nonagesimal, já previstos pela Carta Magna. A razão deles serem exceções à anterioridade varia, no entanto, em geral, a maioria deles excepcionam a anterioridade pelo seu caráter extrafiscal.

Como já referimos antes, dentro do direito tributário, a maioria dos impostos tem um caráter “meramente” arrecadatório ou fiscal, ou seja, sua função é apenas arrecadar dinheiro aos cofres públicos para alimentar a máquina estatal. Entretanto, há também aqueles impostos cuja função ultrapassa o caráter meramente arrecadatório e adquirem uma função extrafiscal, ou, em outras palavras, deixam de ter apenas a função de arrecadar dinheiro para também regular a economia, guiando a sociedade à determinadas finalidade que ajudem o estado a realizar seus objetivos econômicos e sociais. Essa classificação dada há certos tributos, é uma das duas classificações dadas aos tributos quando os divide por suas funções, com a outra sendo a já mencionada função fiscal ou arrecadatória.

A respeito da função dos tributos em geral e sua relação com a função extrafiscal, menciona-se a lição do professor Hugo de Brito Machado, ao dizer que:

O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividade, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia. Aliás, registros existem da utilização do tributo, desde a Antiguidade, com a finalidade de interferir nas atividades econômicas; mas os autores em geral apontam o uso do tributo com essa finalidade como um produto do moderno intervencionismo estatal. A esta função intervencionista do tributo dá-se o nome de função extrafiscal (MACHADO, 2017, p. 69).

Vemos, portanto, que a extrafiscalidade teria uma alta importância dentro do direito tributário, sendo capaz funcionar como uma ferramenta verdadeiramente transformadora da sociedade, o que é uma posição defendida por doutrinadores tributaristas como Alfredo Augusto Becker. O autor defende que através da extrafiscalidade, o direito tributário pode servir como verdadeiro instrumento de transformação social, conforme desprende-se do seguinte trecho:

O Direito Tributário não tem objetivo (imperativo econômico-social) próprio; ou melhor, como todo o Direito Positivo, o Direito Tributário tem natureza

instrumental e seu “objetivo próprio” (razão de existir) é ser um instrumento a serviço de uma política. Esta (a política) é que tem seus próprios e específicos objetivos econômicos-sociais. Por isso, cumpre lembrar que a tributação extrafiscal serve tanto para a reforma social, como para impedi-la (BECKER, 2018, p. 638).

Em suma, *“Extrafiscalidade ou tributação indutiva é a utilização do tributo para atingir objetivos de ordem social ou política contemplados no ordenamento jurídico, ou seja, sem finalidade imediatamente arrecadatória”* (MAZZA, 2021, p. 59).

Mesmo em se tratando de tributos com caráter “meramente” fiscal, sempre existirá um objetivo maior que apura arrecadação, isso porque o Estado não arrecada apenas para se enriquecer, mas para que a máquina estatal possa continuar funcionando, de forma que será possível promover os fins que ao qual o Estado justifica a sua existência, que implicará em respeitar os direitos fundamentais de todos os indivíduos neles inseridos.

A respeito de nenhum tributo não ter um caráter exclusivamente fiscal, esclarece-se que o que define o caráter fiscal ou extrafiscal do mesmo é o grau de relevância que a finalidade da arrecadação vai ter para o tributo. Nesse sentido, menciona-se Leandro Paulsen, que explica que:

Em face da presença simultânea de efeitos fiscais e extrafiscais, pode resultar difícil classificar um tributo por esse critério. Costuma-se fazê-lo em atenção ao seu caráter predominante. Diz-se que se trata de um tributo com finalidade extrafiscal quando os efeitos extrafiscais são não apenas uma decorrência secundária da tributação, mas deliberadamente pretendidos pelo legislador, que utiliza do tributo como instrumento para dissuadir ou estimular determinadas condutas (PAULSEN, 2018, p. 34).

Através da mudança de uma alíquota, o estado pode estimular a venda de produtos importados ou adquirir recursos para auxiliar partes da população que sofreram com uma calamidade imprevista. Para cumprir a sua função de agir conforme o interesse público (conceito esse que iremos trabalhar mais a frente, na quinta seção do capítulo), esses impostos têm que ser manuseados rapidamente, não podendo aguardar muito tempo, para serem instituídos ou majorados, sob o perigo de perder a razão pelo qual seriam utilizados com caráter extrafiscal em primeiro lugar.

Assim, a justificativa para estes impostos excepcionarem o princípio da anterioridade, um princípio visa a proteção de uma garantia constitucional dada ao contribuinte, é que a supremacia do interesse público nesses casos justificariam a se sobressair a uma garantia individual do contribuinte, de forma a realizar os objetivos extrafiscais de tais tributos.

O art. 150, § 1º, da CF, nos informa que os tributos que são uma exceção ao princípio da anterioridade são os seguintes: 1) empréstimos compulsórios para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência (art. 148, I); 2) Imposto de importação de produtos estrangeiros (art. 153, I); 3) Imposto de exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (art. 153, II); 4) Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (art. 153, III); 5) Imposto sobre produtos industrializados (art. 153, IV); 6) Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores imobiliários (art. 153, V); 7) Imposto extraordinário na iminência ou caso de guerra (art. 154, II). O Art. 150, § 1º, ainda prevê duas exceções ao princípio da anterioridade para a fixação da base de cálculo dos seguintes impostos: 1) Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (art. 155, III); 2) Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (art. 156, I). Dentre esses tributos, todos excepcionam a anterioridade anual, menos o imposto de renda e as bases de cálculo do IPVA e do IPTU. Já no caso da anterioridade nonagesimal, todos os tributos excepcionam os 90 dias, menos o IPI.

Além dos impostos mencionados acima, a Constituição tem mais 3 dispositivos que trazem exceções à anterioridade. O primeiro é o que consta no art. 155, § 4º, que diz que o ICMS de combustíveis e lubrificantes excepciona a anterioridade nonagesimal. O segundo dispositivo está presente no art. 177, § 4º, I, “b”, que diz que a alíquota de contribuição relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível pode ser reduzida e restabelecida sem precisar respeitar a anterioridade anual. Já o terceiro dispositivo de exceção se encontra no art. 195, §6, que estabelece que as contribuições sociais apenas respeitarão a anterioridade nonagesimal, enquanto não lhe é aplicada a anterioridade anual. Frisa-se que esse é um rol taxativo, de forma que os únicos impostos que vão excepcionar a anterioridade foram os citados, sem possibilidade de ampliá-los, a menos que fosse por lei, o que, como veremos, também não seria possível pela status de cláusula pétrea da anterioridade.

Ressalta-se brevemente ainda que as exceções à anterioridade podem se dar em 3 modalidades diferentes: 1) Tributos que não estão sujeitos nem a anterioridade anual nem a nonagesimal, sendo cobrados, portanto de maneira imediata; 2) Tributos que se sujeitam apenas a anterioridade nonagesimal, devendo, portanto

esperar 90 dias da publicação da lei que instituiu ou majorou determinado tributo, mas podendo ser cobrado no mesmo ano da publicação; 3) tributos que se sujeitam apenas a anterioridade anual, podendo ser cobrados apenas no ano seguinte da publicação da lei, porém sem necessidade de esperar 90 dias para a cobrança.

Para os fins deste trabalho, o foco será naqueles tributos que excepcionam a anterioridade anual, pois o nosso objetivo é questionar a violação dos direitos fundamentais com as exceções à anterioridade, o que não seria o caso dos tributos que excepcionam exclusivamente a anterioridade nonagesimal, uma vez que a anterioridade nonagesimal foi instituída através da emenda constitucional 42/2003, não assumindo, portanto, caráter de direito fundamental como os tributos previstos no módulo de anterioridade anual. Apesar disso, o tema sobre os tributos extrafiscais da anterioridade nonagesimal será usada quando se falar de emenda constitucional e mencionados durante o trabalho, pela noventena ser uma ferramenta que auxilia a segurança jurídica e complementa a anterioridade anual.

2.4. A segurança jurídica e seu papel no princípio da anterioridade

A segurança jurídica é um princípio de diversos ramos dos jurídicos, que garante que o sujeito terá estabilidade no ordenamento jurídico, impedindo, por exemplo, que o direito esteja em constante mudança, levando o sujeito a perder direitos adquiridos ou que seja surpreendido por fatos inesperados. Entre os ideais da segurança jurídica, ela busca dar confiabilidade, conhecimento e calculabilidade.

Para Ávila (2016), a segurança jurídica:

(...) é um princípio jurídico que exige, dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a adoção de comportamentos que contribuam para a existência, em benefício dos cidadãos e na perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade do Direito, com base na sua cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional de estruturas argumentativas, com instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de – sem engano, frustração, surpresa e arbitrariedade – plasmar digna e responsavelmente o seu presente e fazer um planejamento estrategicamente informado do seu futuro (ÁVILA, 2016, p. 643-644).

Dentro do direito tributário a segurança jurídica está presente em diversos princípios, como o princípio da legalidade, o princípio da irretroatividade e o princípio da anterioridade, princípio objeto deste trabalho. Como mencionamos, a segurança jurídica promove 3 ideais, que estão inseridos no tempo, com a confiabilidade se inserindo entre o passado e o presente, enquanto o conhecimento está inserido no presente e a calculabilidade no futuro. É justamente no ideal da calculabilidade em

que o princípio da anterioridade está inserido, pois diz respeito à capacidade do contribuinte poder calcular o quanto vai ter que arcar com a tributação e assim realizar o seu planejamento.

É evidente, portanto, a conexão entre a segurança jurídica e a anterioridade: a segunda é um princípio que se desdobra da primeira. Como? A anterioridade gera estabilidade ao contribuinte, para que ele possa ter o planejamento correto e possa ser capaz de arcar com as suas responsabilidades tributárias. Sem a anterioridade, a alíquota de qualquer imposto poderia acabar por ter vigência imediata, o que seria péssimo para o contribuinte, que planeja os gastos conforme o seu conhecimento do período presente, e poderia acabar sem recursos para adimplir com novos gastos, por falta de conhecimento de uma mudança de condições futura que vá acontecer de forma praticamente imediata.

Da mesma forma, sem anterioridade, a vigência de novos impostos poderia ser imediata, sendo prejudicial para a própria publicidade e conhecimento do novo tributo. Todos esses fatores que poderiam impactar a vida do contribuinte são defendidos pelo princípio da segurança jurídica, que impede que o Estado se torne um pandemônio através de ferramentas como o anterioridade, legalidade e segurança jurídica.

Sobre a segurança jurídica, podemos dizer ainda que, retomando o que exploramos na primeira seção, é um princípio muito mais amplo e cuja função é muito mais de complementariedade do que a anterioridade é, sem pretensões de dizer o que exatamente o juiz deve decidir, mas dando a ele um guia de como agir e de como quais os fins normativos que os dispositivos presentes na legislação devem chegar.

Pela amplitude que esse princípio tem sob outros princípios jurídicos, ele é classificado como uma sobreprincípio do direito, fazendo com que outros princípios estejam em posição infra àquele princípio. A respeito da função de sobreprincípios, refere-se a lição do professor Humberto Ávila (2013):

Como princípios que são, os sobreprincípios exercem as funções típicas dos princípios (interpretativa e bloqueadora), mas, justamente por atuarem “sobre” outros princípios (daí o termo “sobreprincípio”), não exercem nem a função integrativa (porque essa função pressupõe atuação direta e os sobreprincípios atuam indiretamente), nem a definitiva (porque essa função, apesar de indireta, pressupõe a maior especificação e os sobreprincípios atuam para ampliar em vez de especificar. Na verdade, a função que os sobreprincípios exercem distintivamente é a função rearticuladora, já que eles permitem a interação entre os vários elementos

que compõem o estado ideal de coisas a ser buscado (ÁVILA, 2013, P. 106).

Ou seja, a segurança jurídica, como um sobreprincípio, deve tornar harmônico as finalidades de diversos princípios diferentes para chegar a um estado ideal que comprime a ideia de vários princípios diferentes, ressignificando a finalidade de cada um desses fins que princípios colidentes tem, promovendo dessa forma a natureza de complementariedade que princípios têm.

Sobre o papel da segurança jurídica na hora de interpretar a anterioridade, Ávila (2012) nos informa que:

A anterioridade, da mesma forma que a proibição da retroatividade, deve ser interpretada de acordo com o sobreprincípio da segurança jurídica, que lhe é axiologicamente sobrejacente. A interpretação da regra da anterioridade deve ser feita tendo em vista a conexão substancial que deve ser coerentemente intensificada entre o comportamento a ser adotado pelo Poder Público (editar e publicar a lei no exercício anterior da cobrança do tributo) e os fins de previsibilidade e de mensurabilidade inerentes ao sobreprincípio da segurança jurídica numa concepção constitucionalmente adequada de Estado de Direito (ÁVILA, 2012, p. 212-213).

O que retiramos deste trecho é que na hora de interpretar a anterioridade, é preciso interpretá-la tanto na sua dimensão de regra na hora de verificar o comportamento incumbido ao Poder Público, como deve ser interpretada como princípio, ao olhar dimensão a axiológica da qual deve cumprir, que é promover uma finalidade que esteja de acordo com os valores fundamentais que a Carta Magna busca resguardar. Quando o nobre doutrinador fala da segurança jurídica numa concepção constitucionalmente adequada de Estado de Direito, ele quer dizer que a segurança jurídica promove os valores invioláveis dos princípios fundamentais constantes no artigo 1º na Carta Maior, isso porque a segurança jurídica promove o sobreprincípio máximo da Constituição, sendo um subprincípio do sobreprincípio que é o Estado de direito (ÁVILA, 2012).

Isso é pode ser compreendido ao analisarmos que um estado que não assegura a segurança jurídica de seus contribuintes tem poderes amplos para fazer o que bem quiser, desde exigir valores absurdos de contribuição, como afetar a liberdade religiosa promovida pela constituição ao decidir retirar uma imunidade ou uma isenção de uma hora para outra, sem maiores explicações. Isso levaria a tirania do Estado sobre os seus contribuintes, e é justamente o papel do Estado de Direito impedir que possa ser materializada essa tirania. É por isso que os princípios constantes na limitação do poder de tributar estão ligados ao princípio da segurança jurídica, que por sua vez está ligada ao princípio do Estado de Direito.

Sobre o papel da segurança jurídica como promotora do Estado de Direito, aponta-se a lição de Paulsen (2018):

O Estado de direito constitui, por si só, uma referência de segurança. Esta se revela com detalhamento, ademais, em inúmeros dispositivos constitucionais, especialmente em garantias que visa, proteger, acautelar, garantir, livrar de risco e assegurar, prover certeza e confiança, resguardando as pessoas do arbítrio. A garantia e a determinação de promoção da segurança revelam-se no plano deontológico (“deve ser”), implicitamente, como princípio da segurança jurídica (PAULSEN, 2018, p. 81).

Como mencionamos se a segurança jurídica é um instrumento normativo para promover o sobreprincípio do Estado de direito, os princípios que compõe as limitações ao poder de tributar servem de instrumento para concretizar o valor que é a segurança jurídica. Veja:

As garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade (art. 150, I, a, III, a, b, c, e 195, §6, da CF) promovem a segurança jurídica enquanto certeza do direito no que diz respeito à instituição e à majoração de tributos. Ter isso bem claro permite perceber adequadamente o conteúdo normativo de cada uma delas, o que é indispensável à sua aplicação em consonância com o princípio que concretizam (PAULSEN, 2018, p. 132).

Mas a segurança jurídica ao promover o Estado de Direito tem uma papel ainda maior: ao proteger o Estado de Direito, a segurança jurídica também está diretamente protegendo os direitos fundamentais, o que também torna a anterioridade, como promotora da segurança jurídica, uma ferramenta que defenda os direitos fundamentais, por isso mesmo que diminuir seu campo de atuação, como veremos, pode ser tão prejudicial. Veja o seguinte trecho que evidencia o papel da segurança jurídica em relação aos direitos fundamentais: “(...) o *princípio da segurança jurídica não tem valor apenas funcional, mas instrumental – ele serve de meio para a garantia dos direitos fundamentais de liberdade, igualdade e dignidade. Sem segurança jurídica, não há como o cidadão exercer minimamente esses direitos*” (ÁVILA, 2016, p. 644).

Vemos ainda como um grande obstáculo no mundo fático a falta de conhecimento acerca do direito, especialmente no que diz respeito ao direito tributário, e por isso, a segurança jurídica exerce um papel importante, através da anterioridade, que mesmo que indiretamente, protege aqueles contribuintes que não estão atentos com as constantes mudanças dentro do direito, o que se torna ainda mais agravante quando vemos como o direito tributário é um ramo que sofre constantes mudanças. Claro, uma grande corporação pode ter um time jurídico para acompanhar as constantes mudanças geradas por nossa política monetária, mas o

mesmo não pode ser dito sobre o contribuinte que se trata de uma pessoa jurídica de pequeno capital ou do contribuinte que é uma pessoa física. O tempo de preparo para o contribuinte se torna dessa forma inestimável.

A segurança jurídica não se trata, claro, de um princípio supremo, que sempre estará sendo aplicada em todos os casos em toda a sua amplitude, até porque isso seria inviável em casos como o da anterioridade, por exemplo, porém, ela garante que o contribuinte tenha condições de prever o quanto o direito pode mudar, o que para a anterioridade, garante o ideal da calculabilidade.

2.5. A supremacia do interesse público: definição, finalidade e críticas ao princípio

A supremacia do interesse público não é exclusiva ou predominantemente do direito tributário: é um princípio que permeia diversos campos do direito, em especial o do direito público, pela sua grande relevância na administração pública. No caso do nosso estudo, devemos dizer que o ramo do direito que mais tem conexões com o direito tributário é justamente o direito administrativo, o que tem a relevância ainda mais elevada quando falamos da extrafiscalidade de tributos, uma vez que eles são extrafiscais justamente pelo papel que exercem na administração pública para promover determinadas finalidades que a administração precisa que eles exerçam. É por esse motivo também que apesar do nosso estudo ser focado predominantemente em direito tributário e direito constitucional, estamos referenciando a doutrina do direito administrativo ao longo do trabalho.

A importância da supremacia do interesse público, que é um princípio que não está previsto em nenhum dispositivo específico de nosso ordenamento, é tanto para o direito administrativo que o mesmo é considerado um dos dois supraprincípios desse ramo do direito. Supraprincípios, nesse caso, seriam princípios fundamentais dos quais os outros princípios do direito derivam dentro do direito administrativo, não devendo ser confundido com sobreprincípios, como o da segurança jurídica, que discutimos antes.

Esse princípio ou supraprincípio, como referimos, nada mais é do que uma prerrogativa que diz que os interesses públicos, ou seja, da nação como um todo, devem ser postos acima dos interesses individuais do cidadão. Assim, em um conflito de interesses entre o público e o individual, prevalecerá o interesse público, defendido pela administração pública.

Não se deve, no entanto, confundir o interesse público como um bem comum. Ávila (1999) ilustra bem essa questão ao dizer que:

Ele, tal como vem sendo descrito pela doutrina, não se identifica como o bem comum. Bem comum é a própria composição harmônica do bem de cada um com o de todos; não, o direcionamento dessa composição em favor do “interesse público”. O discutido “princípio da supremacia” explica, antes, uma <<regra de preferência>>, como adiante demonstrado (ÁVILA, 1999, p. 101).

O interesse público também não é mesma coisa que o interesse da maioria de sujeitos individuais, ou o conjunto de sujeitos privados dentro de uma sociedade, ou mesmo de sua totalidade de sujeitos privados, isso porque no primeiro caso, o interesse da minoria não seria respeitado e a Constituição equilibra tanto a defesa da maioria quanto da minoria, enquanto no segundo caso teria viés autoritário por não respeitar a esfera individual e, por fim, o terceiro caso é inviável por não ser possível dentro da realidade fática que todos os indivíduos tenham os mesmo interesses.

Da mesma maneira, deve se entender que a relação de privilégio da administração pública não significa que a mesma irá prevalecer os interesse individuais, pois *“Essa posição indica, tão-só, que os órgãos administrativos exercem uma função pública, para cujo ótimo desempenho são necessários determinados instrumentos técnicos, devidamente transformados em regras jurídicas”* (ÁVILA, 1999, p. 118).

Veja, do princípio da supremacia do interesse público desdobra-se um outro supraprincípio, que é o princípio da indisponibilidade do interesse público, que impede que os agentes públicos usem seus próprios interesses como o interesse público, limitando a administração pública a agir conforme a legislação, isso porque o interesse público seria justificado justamente pelo fato de ser indisponível, ao invés do contrário, que seria por ser o interesse público, se tornaria indisponível. Ou seja, esse princípio é indisponível por ser um interesse público, o que implicaria que qualquer forma de interesse além do âmbito privado poderia ser indisponível, o que evidentemente não seria possível, pois induziria uma constante desvalorização da defesa da esfera individual a que a Constituição busca salvaguardar.

Sobre o tema, menciona-se a lição do professor Marçal Justen Filho (2014) ao explicar que:

O interesse público não se confunde com o interesse do agente público: também é necessário distinguir o interesse público do interesse privado do interesse do sujeito que exerce função administrativa. O exercício da função

pública não pode ser afetado pelos interesses privados e egoísticos do agente público. Eles continuam a ser interesse privados, submetidos às regras comuns, que disciplinam a generalidade de interesse dos integrantes da comunidade. (FILHO, 2014, p. 156).

Não apenas é um dever do estado promover os direitos fundamentais, como a indisponibilidade deles faz parte da própria natureza do que é ser um direito fundamental, uma vez que:

Adota-se o entendimento de que os direitos fundamentais apresentam natureza indisponível. O núcleo do direito administrativo reside não no interesse público, mas na promoção dos direitos fundamentais indisponíveis. A invocação ao interesse público toma em vista a realização de direitos fundamentais. O Estado é investido do dever de promover esses direitos fundamentais nos casos em que for inviável a sua concretização pelos particulares, segundo o regime do direito privado” (FILHO, 2014, p. 159).

Retornando ao princípio da supremacia do interesse público, o mesmo acaba por relativizar o caráter inviolável dos direitos fundamentais em prol da coletividade, o que justificaria o tema do trabalho, pois ao excepcionar o direito da anterioridade anual, estaria se atribuindo que o valor da extrafiscalidade de certos tributos estaria acima da segurança jurídica do contribuinte, por mais que o último princípio seja direito fundamental garantido ao contribuinte e que, como mencionamos, o interesse público deveria sempre promover os direitos fundamentais. Mais tarde, iremos verificar que todo o ordenamento deveria ter alicerce nos direitos fundamentais, o que torna ainda mais evidente nossa posição contrária a extrafiscalidade servir como medida para suprimir os direitos fundamentais dos contribuintes.

Cabe dizer, entretanto, que assim como a garantia do princípio da anterioridade ou da segurança jurídica não são absolutas, tão pouco é a o princípio da supremacia do interesse público, de forma que a supremacia do interesse público ainda está sujeito a ser questionado quando entrar em conflito com os interesses individuais do sujeito de direito.

O princípio foi difundido no Brasil modernamente em especial pelo administrativista Celso Antônio Bandeira de Mello e defendido pela corrente majoritária da doutrina brasileira, sendo esse lado majoritário a doutrina clássica quando se trata de direito administrativo. No entanto, esse princípio também é alvo de críticas, mesmo que por parte minoritária da doutrina brasileira, em uma concepção mais contemporânea do direito administrativo a qual iremos nos referir a seguir para construir nosso argumento mais tarde acerca da colisão entre princípios, em especial, o da anterioridade e da mencionada supremacia do interesse público.

A primeira crítica que iremos apresentar, cujo um dos principais expoentes é o professor Marçal Justen Filho, diz respeito à falta de conteúdo do termo “interesse público”, que não sofre pela falta de uma definição concreta do termo, podendo ter diversos significados a depender do intérprete.

Uma segunda crítica, que tem conexões com a primeira em relação a vagueza da expressão interesse público, é justamente uma das principais que trabalharemos, que é o fato de a vagueza do termo “interesse público” abrir margem para que os valores fundamentais e diversas formas diferentes de interesse, pois não existe apenas um “interesse público”. O professor Marçal Justen Filho, em suas palavras diz que:

Não se contraponha que o interesse público unitário seria o resultado da consideração dos diversos interesses (públicos e privados) em conflito. Essa concepção acarreta a inutilidade do postulado da supremacia e indisponibilidade do interesse público, eis que será necessário resolver qual dos diversos interesses deverá prevalecer antes de identificar o interesse público. A escolha do interesse a prevalecer não poderá ser orientada pela supremacia e indisponibilidade do interesse público, eis que o interesse público somente surgirá como resultado da decisão destinada a compor o conflito entre diversos interesses. (FILHO, 2014, p. 152).

Outra crítica que pode ser atribuída a esse princípio é o fato de que ele não pondera valores constitucionais de outros princípios, o que será nossa maior crítica na hora de abordar a colisão do interesse público com os direitos fundamentais. Como vimos na primeira seção, quando definimos apresentamos a definição de princípios do professor Ávila, princípios envolvem um sopesamento das finalidades que eles pretendem chegar para utilizá-los. A supremacia do interesse público, no entanto, é colocada à frente de qualquer outro valor constitucional para realizar sua finalidade.

O professor Marçal Justen filho crítica essa ausência de coexistência entre princípios por uma prevalência de um único princípio ao dizer que:

(...) o ordenamento jurídico é composto por uma pluralidade de princípios, que refletem a multiplicidade dos valores consagrados constitucionalmente. Pela própria natureza dos princípios, é usual a colidência na sua aplicação. Isso não significa que se configure contradição no ordenamento jurídico, nem que se impõe a eliminação de um dos princípios colidentes, portanto, a supremacia e a indisponibilidade do interesse público não afasta a existência de outros princípios, destinados inclusive a assegurar a propriedade e a liberdade privadas (FILHO, 2014, p. 151).

Quanto ao tema, como abordaremos no próximo capítulo, existe uma redução da utilidade dos princípios da supremacia e indisponibilidade do interesse público, o que segundo o professor citado antes, na hora de ponderar os princípios, fica a

cargo do governante decidir qual a melhor escolha. Evidentemente, como mencionamos mais cedo nesta seção, o interesse público não deveria ser confundido com o interesse do agente público, razão pela qual o princípio do interesse público também poderia ser criticado.

Como mencionado, no próximo capítulo, especificamente na seção 4, retornaremos ao tema da redução de utilidade dos princípios em discussão, mas queremos desde esse momento trazer uma conclusão a respeito da colisão de princípios, que o coaduna com que já estávamos mencionando antes. Veja:

Ocorrendo colisão de princípios, trabalha-se de modo a construir uma solução que contemple os diversos valores colidentes, ponderando-os de modo a fazer com que prevaleça, na medida do necessário, aquele que tenha mais peso em face das circunstâncias específicas sob apreciação e cujo afastamento seria menos aceitável perante o sistema como um todo (PAULSEN, 2018, p. 72).

Essa resposta para o conflito entre princípios servirá de espinha dorsal durante o nosso trabalho, entretanto, por hora, cabe dizer que a redução de um princípio não deve ser entendida como uma exclusão e que na medida do possível, deve-se sempre buscar a promoção dos dois princípios divergentes o máximo possível, sendo apenas limitado quando as circunstâncias tornarem impossível a relação harmônica entre eles.

Nesse sentido, o princípio da supremacia do interesse público também pode ser criticado ainda por não considerar a importância dos outros valores fundamentais expressos na Carta Magna.

Ávila (1999) se posiciona ainda no sentido de entender que a supremacia do interesse público implicaria que esse supraprincípio não pode se encaixar na definição de norma-princípio, uma vez que não há ponderação entre os valores expressos entre princípios, de forma que a prevalência da supremacia do interesse público impede a interpretação sistemática de valores, a *prima facie*, contraditórios. Veja:

Como as normas-princípios resguardam interesses diversificados e abstrata e esteticamente contraditórios, a sua interpretação sistemática (e sincrônica) acaba por evidenciar uma relação de tensão ("Spannungsver-hältniss") entre elas, aqui explicada por meio do <<postulado da reciprocidade>> ("Gegenseitigkeitspostulat"). O que pode ser descrito em abstrato é somente uma espécie de dependência entre as diferentes normas jurídicas e os bens jurídicos por elas protegidos. Uma relação de prevalência só pode ser verificada, entretanto, diante do caso concreto (ÁVILA, 1999, p.105).

Por outro lado, como referimos antes, existe entendimento doutrinário que ele não é absoluto, portanto, nem sempre ele será usado em frente a interesses

privados, o que acontece, até porque *“Nem o Estado nem qualquer sujeito privado são titulares de posição privilegiada em face de outrem. Todo e qualquer direito, interesse, poder, competência ou ônus são limitados sempre pelos direitos fundamentais”* (FILHO, 2014, p. 151).

Entretanto, ocorre que na hora de ponderar valores, acontecerá aquilo que nos referimos no que tende a acontecer com as regras, onde se adquire um caráter de tudo ou nada, em que apenas um dos princípios vai ser escolhido, ao invés de promover uma finalidade que coloque em harmonia todos os princípios conforme o caso exige.

Isso pressupõe a existência de um fundamento jurídico único na hora de resolver o conflito entre normas-princípios, o que é um entendimento equivocado uma vez que *“A existência de um princípio da supremacia e indisponibilidade do interesse público não acarreta a exclusão de outro princípios”* (FILHO, 2014, p. 150).

Por fim, cita-se ainda que a dicotomia entre interesse público e privado é apenas aparente, quando na realidade, esses interesses devem ser trabalhados de forma harmônica. Nesse sentido, observa-se que:

O interesse privado e o interesse público estão de tal forma instituídos pela Constituição brasileira que não podem ser separadamente descritos na análise da atividade estatal e seus fins e de seus fins. Elementos privados estão incluídos nos próprios fins do Estado (p. ex. preâmbulo e direitos fundamentais) (ÁVILA, 1999, p. 111).

Ora, a Constituição, dessa forma, não coloca os interesses da administração pública em relação antagônica com a do interesse particular, até porque se um, como regra prevalecesse sobre o outro, haveria ou a impossibilidade de realizar a administração pública, ou os direitos fundamentais dos particulares seriam severamente feridos continuamente.

É por isso que:

Se eles – o interesse público e o privado – são conceitualmente inseparáveis, a prevalência de um sobre outro fica prejudicada, bem como a contradição entre ambos. A verificação de que a administração deve orientar-se sob o influxo de interesses públicos não significa, nem poderia significar, que se estabeleça uma relação de prevalência entre os interesses públicos e privados. Interesse público como finalidade fundamental da atividade estatal e supremacia do interesse público como finalidade sobre o particular não denotam o mesmo significado. O interesse público e os interesses privados não estão principalmente em conflito, como pressupõe a relação de prevalência” (ÁVILA, 1999, p. 112).

Dessa forma, refere-se ainda a uma outra crítica que desdobra-se das anteriores, que é o fato de haver uma ausência da supremacia de determinado

interesse sob o um direito privado subjetivo. Essa crítica aponta que um direito privado subjetivo nunca será eliminado quando entrar em contato com um interesse oposto, mas tão somente impõe limites ao mencionado direito privado subjetivo.

Isso é bem ilustrado pelo professor Marçal Justen Filho ao dizer que:

A proteção atribuída ao direito subjetivo privado prevalece ainda quando estiver em jogo um interesse oposto, que se configure como “interesse público”. Apenas haverá limites aos direitos privados em face do interesse público na medida em que assim estiver previsto e determinado na ordem jurídica (FILHO, 2014, p. 154).

Portanto, assim como o interesse privado não deveria prevalecer sobre o público, o último também não deveria prevalecer sobre interesses privados. Nesse sentido, o valor fundamental que é dado à segurança jurídica em que o contribuinte não deve ser surpreendido, é algo que deve ser preservado não apenas como interesse de indivíduos, mas também o interesse de todos.

3. O CONFLITO ENTRE A EXCEÇÃO DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA E AS GARANTIAS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

Estabelecidos os conceitos iniciais de princípios e um panorama geral sobre o princípio da anterioridade, bem como o da segurança jurídica e da supremacia do interesse público, trabalharemos agora a segunda parte do nosso trabalho, que pretende analisar o conflito entre a anterioridade tributária e a supremacia do interesse público, com a finalidade de concluir se as exceções à anterioridade seriam uma violação às garantias fundamentais do contribuinte.

3.1. O princípio da anterioridade como cláusula pétrea

Ao tratarmos de direito tributário e direito constitucional, bem como os direitos fundamentais que estão inseridos no último, estamos falando de direito público, cujo regime preza pela indisponibilidade dos direitos fundamentais, como Marçal Justen Filho bem aponta ao dizer que “*O regime de direito público consiste num conjunto de normas jurídicas que disciplinam poderes, deveres e direitos vinculados diretamente à supremacia e à indisponibilidade dos direitos fundamentais*” (FILHO, 2014, p. 145).

Como mencionamos no segundo capítulo, o princípio da anterioridade está inserido dentro do rol do art. 60, § 4º, da Constituição Federal de 1988 como uma cláusula pétrea, ou seja, se trata de uma limitação aos poderes do estado, que não pode ser alterada, a menos que seja através de emenda constitucional, e sempre

aumentar as garantias dadas pela cláusula e nunca para restringi-las ou piorar a situação dos sujeitos de direito, que no caso do princípio da anterioridade seriam os contribuintes.

Vemos que o princípio da anterioridade se trata de um direito fundamental e por isso é uma cláusula pétrea, mas porque ele seria um direito fundamental do contribuinte? É porque os direitos fundamentais tanto promovem direitos que são imprescindíveis ao bem estar social (aqui mais próximo do direitos fundamentais de segunda geração), quanto são também uma forma de limitar o poder estatal (aqui já se aproximando dos direitos fundamentais da primeira geração). Ora, isso se aplica a todas as limitações ao poder de tributar, como é o caso da anterioridade tributária, de forma que “Assim, são insuscetíveis de supressão ou de excepcionalização mesmo Emenda Constitucional” (PAULSEN, 2018, p. 131). Isso porque, cláusula pétrea tem uma rigidez maior que outras normas dispostas em nosso ordenamento, justamente pela importância que elas terão ao promover valores imprescindíveis à nossa existência e, ao mesmo tempo, limitar o poder do Estado.

Esse tipo de limitação do poder do Estado se trata de uma limitação material, ao qual é oportuno mencionar a lição do Ministro Barroso sobre o tema, em que ele diz que:

Existem, também as chamadas limitações materiais ao poder de reforma constitucional, conhecidas como cláusulas pétreas, que vêm previstas no § 4 do art. 60, onde se veda apreciação 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” (BARROSO, 2009, p. 69).

O item presente no inciso IV do referido artigo constitucional é o que nos interessa, pois, é onde está inserida a garantia da segurança jurídica em que a anterioridade está inclusa. Veja, a própria a anterioridade, apesar de não estar explicitamente expressa dentro da Carta Magna, ainda se trata de direito fundamental, com respaldo da Constituição Federal, uma vez que o art. 5º, § 2º, da Carta Maior, deixa claro que os direitos explicitamente expressos na Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados.

Veja, a Constituição prioriza a defesa da esfera individual, não é por outra razão que Ávila diz que: “A constituição brasileira, muito mais do que qualquer outra, é uma constituição cidadã, justamente pela particular insistência com que protege a esfera individual e pela minúcia com que define as regras de competência da atividade estatal” (ÁVILA, 1999, p.109). É por isso que destacamos a importância e

peso especial que a anterioridade tem dentro do ordenamento pátrio, uma vez que o legislador teve interesse evidente em proteger o indivíduo da tirania que poderia realizar a atividade estatal caso seus poderes não fossem limitados.

No caso do princípio da anterioridade, já houve também emenda constitucional para aumentar as garantias do contribuinte, como mencionamos antes, que é o caso da anterioridade nonagesimal, incluída pela EC 42/2003. O dispositivo da anterioridade nonagesimal, todavia, não se trata de uma cláusula pétrea, pois, se entende que o mesmo não exprime um valor essencial como acontece no caso da anterioridade anual, sendo um dispositivo muito mais flexível que a outra modalidade de anterioridade.

Como mencionamos antes, nosso foco é discutir muito mais os tributos que excepcionam a anterioridade anual, por se tratarem de cláusula pétrea, porém, isso não quer dizer que a nossa discussão como um todo não abranja também os tributos da anterioridade nonagesimal, isso porque, ainda acreditamos que a anterioridade nonagesimal exprime importante valor e complementa os fins ao qual a anual serve. Chegaríamos a dizer até mesmo que se trataria sim de um valor fundamental, porque, como havíamos exemplificado antes, a anterioridade anual se torna praticamente ineficaz sem a existência da nonagesimal, já que grande parte da produção normativa acontece no final do ano fiscal e, sem o intervalo de 90 dias, o tempo de preparo do contribuinte seria perto de nulo.

Falando no caráter da cláusula pétrea da anterioridade tributária, menciona-se que esse fato já foi justificativa antes para impedir que o IPMF fosse retirado do rol de garantias dada pela Carta Magna. Sobre o tema, veja:

O Supremo Tribunal Federal considerou inválido dispositivo da Emenda Constitucional n. 3, de 17 de março de 1993, que excluía do princípio da anterioridade tributária (art. 150, III, b), o IPMF (Imposto sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de créditos e Direitos de Natureza Financeira), e vedou sua cobrança no mesmo exercício em que instituído, Relembre-se que as emendas constitucionais deverão sempre respeitar os direitos adquiridos, os atos jurídicos perfeitos e a coisa julgada, que são direitos individuais igualmente preservados da ação do constituinte reformador (BARROSO, 2009, p. 70).

Compreendemos aqui que o caráter de direito fundamental e por, consequência, cláusula pétrea da anterioridade deve ser sempre fonte de ampliação das garantias e nunca de delimitação. Ao longo deste capítulo, nossa proposta envolverá tentar justamente garantir que a defesa ao contribuinte seja ampliada, diante das exceções que a anterioridade sofre. Nossa tentativa de conciliação é

pró-cidadão, na medida em que não aceitamos as consequências perigosas que a insegurança atual é conivente.

Isso não quer dizer que não somos também realista, ao entender que apesar da anterioridade se tratar de um direito fundamental, isso não lhe garante ser absoluta, especialmente quando se tem interesses importantes a serem protegidos dentro da esfera pública, que nem sempre estarão alinhados com a defesa individual que a anterioridade salvaguarda. É neste momento que será essencial a nossa discussão a respeito da diferença entre regras e princípios. Por enquanto, no entanto, é suficiente compreender que por ser cláusula pétrea, é evidente que o legislador constitucional atribuiu a mais alta importância para a anterioridade e a finalidade pela qual ela é ferramenta para propiciar.

Portanto, vemos que o legislador teve o trabalho de garantir que o contribuinte não deveria ser prejudicado por uma surpresa na hora de pagar seus tributos, com a finalidade de assegurar que outro princípio fosse promovido e respeitado, nesse caso, a segurança jurídica. Pretendemos com esse trabalho respeitar o sentido pelo qual ele criou o princípio da anterioridade, garantindo uma proteção ainda maior aos contribuintes dentro do caso concreto. Queremos mais do que qualquer outra coisa, lembrar o porquê da anterioridade se tratar de um direito fundamental do contribuinte.

3.2. Quais os limites das garantias constitucionais diante da prevalência do interesse público?

As garantias constitucionais, em tese, deveriam ser invioláveis, porém vemos que na prática não é isso que acontece. Elas, de fato, são constantemente afastadas quando se justifica que há um valor maior a ser preservado pelo estado, isso porque elas não são absolutas, como é o caso da anterioridade, por exemplo. Entretanto, fica a questão: até onde essas garantias devem ser protegidas? Ou não importa quão importante seja o valor a ser preservado, sempre haverá uma causa maior a ser protegida?

Veja, a preservação da segurança ao contribuinte é um grande valor a ser respeitado, que afeta a vida de milhões de pessoas, físicas ou jurídicas. Já a extrafiscalidade dos tributos pode promover valores que vão afetar o mesmo número ou até mais pessoas, justificada pela situação extrema a que atua. É por essa razão que os tributos extrafiscais, por precisarem ser manuseados com agilidade, podem

afastar a anterioridade, seja parcialmente, ou totalmente. Porém, ao nosso ver, essa é uma forma de entendimento utilitarista, que valoriza o bem-estar da maioria sobre o de uma minoria.

Como havíamos discutido no último capítulo, não se trata o interesse público de uma simples prevalência da maioria, pelo contrário, essa maneira de pensar não cabe dentro do nosso ordenamento e vai no caminho oposto ao que a Constituição pretende defender. Estamos trabalhando aqui com valores fundamentais e um valor fundamental pode ser muito mais importante do que uma regulação na economia por parte do Estado. Não se pode também perder de vista que a Constituição pretende tanto promover os valores de bem estar social, quanto proteger a esfera privada, por ser baseada em concepções intrinsecamente liberais.

Disso tudo, desdobra-se uma série de questões: A que fim serve a Constituição e os valores fundamentais? Não seria importante cada direito, por menor que seja, mesmo diante de uma problemática maior? Como definir o que seria o interesse público, quando esse termo parece tão amplo e arbitrário?

Para as duas primeiras perguntas, o nosso entendimento é que a Constituição está lá para salvaguardar a nossa própria existência como sociedade, ao mesmo tempo que protege a maioria e a minoria. Quando se entra em conflito um interesse de esfera privada, com a esfera pública, a resposta não vai ser necessariamente que o interesse público prevalece por afetar um maior número de pessoas, mas, em verdade, analisar, dentro do caso concreto, qual dos interesses que seriam mais afetados pelos nosso valores como sociedade, algo que está tanto dentro, explicitamente ou implicitamente dentro da nossa Constituição escrita, como também está moralmente inserido dentro dos indivíduos inseridos no ordenamento brasileiro. Os próprios princípios, a que tanto discutimos neste trabalho, são, ao nosso ver, uma materialização escrita dos valores já contidos dentro dos indivíduos inseridos em nossa sociedade.

Já quanto à terceira questão, referimos que dentro do âmbito doutrinário pode-se dizer que:

A supremacia do interesse público é interpretada no sentido de superioridade sobre os demais interesses existentes na sociedade. Os interesses privados não poderiam prevalecer sobre o interesse público. A indisponibilidade indicaria a impossibilidade de sacrifício ou transigência quanto ao interesse público, configurando-se como uma decorrência de sua supremacia (FILHO, 2014, p. 150).

Vemos, portanto, que a supremacia do interesse público envolveria sempre prevalecer sobre o interesse privado. Vamos trabalhar mais pra frente na quarta seção deste capítulo, que isso iria pôr em xeque a própria natureza desta norma como princípio. É necessário que a acepção do termo seja flexibilizada para um uma noção de preferência, ao invés de superioridade e império da prevalência de um princípio sob o outro, ou não será possível compreender a supremacia do interesse público como princípio.

Porém, isso ainda não nos revela quais seriam os limites das garantias constitucionais diante da prevalência do interesse público. De fato, existe um grande desafio em relação a encontrar uma resposta entre o conflito da supremacia do interesse público e os direitos fundamentais, pois não existe resposta predeterminada para o conflito. Veja, para o professor Marçal Justen Filho “*A ordem jurídica consagra e protege uma pluralidade de direitos fundamentais, o que significa a impossibilidade de adotar uma solução predeterminada e abstrata para eventuais conflitos*” (FILHO, 2014, p. 159).

Dessa forma, como já trabalhamos brevemente no capítulo 2, seção 5, e iremos entrar mais a fundo neste capítulo, durante a quarta seção, uma resposta para quais os limites das garantias constitucionais diante da prevalência do interesse público não poderia nunca, da forma como vêm se fazendo, ter uma resposta automática em todos os casos, pois a própria natureza de princípio, como explicado na primeira seção do primeiro capítulo, é a tendência de ponderar os valores de diversos princípios para chegar a uma finalidade que seja não apenas capaz de manter, dentro do possível, a finalidade dos dois princípios que estão convergindo, bem como ressignificar os objetivos dos dois princípios de acordo com a vontade que o legislador originário constitucional pretendia defender.

Nos atentamos aqui a ideia que apresentamos na seção 2 do capítulo anterior, a respeito da anterioridade como princípio. Como foi abordado, a nossa posição se alinha a do professor Humberto Ávila na medida que a anterioridade teria mais de uma dimensão, uma de regra e uma de princípio. Defendemos inicialmente aqui que a flexibilização da anterioridade diante do interesse público é de fato possível. Isso pode parecer controverso com a posição que temos apresentado até o momento, porém explicaremos: quando se olha na dimensão normativa do princípio da anterioridade como regra, acreditamos que a resposta seria positiva quanto a flexibilização, uma vez que a exceção de uma regra não teria o mesmo peso de

quando lidamos com a exceção da anterioridade quando vemos a mesma com a dimensão normativa de princípio.

Isto é, não existe necessidade primária de ponderar regras, sendo que própria regra não tem um conteúdo valorativo, estando ali para prescrever apenas um ato ou omissão, não um valor a ser perseguido e protegido. O que está descrito na lei, em caráter de prevalência, deveria ser obedecido de maneira “automática”. Se a regra X diz ser possível a exceção da regra Y, logo não teria nenhum conteúdo axiológico a ser questionado.

Não é esse o caso, no entanto, quando olhamos a dimensão normativa da anterioridade como princípio, que acabaria por impor uma necessidade de ponderar os valores constitucionais, mesmo quando estamos falando das exceções cabíveis dentro da extrafiscalidade. Como falamos, se trataria de olhar a dimensão normativa da anterioridade como regra na maioria dos casos, enquanto seria a dimensão normativa como princípio em casos de exceções, onde será necessário promover os fins pelos quais o legislador criou a anterioridade dentro da Carta Maior. Mas ainda fica a dúvida de em quais casos deve as exceções da anterioridade serem lidas como regra e em quais casos deve ser lida como princípio.

Evidente que teríamos de olhar caso a caso, pois o direito não é uma ciência que fica parada no tempo, mas algo vivo, que evolui e que está sempre trazendo novas possibilidades de conflito dentro de si. O legislador não tem como legislar sob todos os casos possíveis, muito menos prevê-los, o que torna ainda mais complexo a defesa da segurança jurídica em todos os casos, o que nem mesmo o legislador tenta fazer, por saber que se trata de uma tarefa impossível. Entretanto, existe uma tentativa de pelo menos garantir que o sobreprincípio seja garantido ao máximo possível. Isso porque, quando olharmos o caso concreto, não se trata de aplicar a supremacia do interesse público ao invés da anterioridade, e sim, de tentar trazer as duas dentro do possível para o caso concreto.

As garantias constitucionais dessa forma, só podem ter suas limitações definidas quando olhamos o que está ocorrendo faticamente e qual seria o valor que merece maior proteção, conforme o sentido que a Constituição quis passar. Existirão, na maioria dos casos, conflitos que não saem do lugar comum e em que vemos a anterioridade tendo que ser lida como regra. Nesses casos, a limitação da garantia da segurança jurídica será sempre a já mencionada prevalência do

interesse público. Porém sempre haverá os casos especiais, em que a resposta da limitação só poderá ser encarada a partir de uma ponderação de princípios.

3.3. As emendas constitucionais como ferramenta transformadora no Direito Tributário

As emendas constitucionais são ferramentas importantes em nosso ordenamento que visam manter o direito vivo, através das mudanças que acontecem conforme a nossa sociedade avança, pois “*A Constituição é um documento que aspira à permanência, mas não à perenidade*” (BARROSO, 2009, p. 66).

Ora, a Carta Magna não foi capaz de suprir todas as necessidades que o aplicador do direito tem, pois é impossível que a legislação supra todas as lacunas existentes, assim como conforme o tempo passa novos desafios surgem a serem regulados em nosso ordenamento. É aí que entram as emendas constitucionais, cujo papel é de aumentar as garantias fundamentais previstas em nosso ordenamento. Dessa forma, o papel da emenda constitucional nunca visa diminuir as garantias, mas sempre tornar a relação entre estado e cidadão mais benéfica para o último, que se encontra como parte vulnerável na relação entre as duas partes.

Veja, as normas que podem ser inseridas na Constituição através de emenda são normas genericamente previstas na própria Carta Magna, de forma que existe uma continuidade da vontade e do legislador originário do texto maior, ao qual Barroso se refere como continuidade formal (BARROSO, 2009). É por isso que foi possível, por exemplo, incluir com a emenda 42/2003, a noventa, que estava ali para preservar os interesses do contribuinte, a partir do sentido axiológico que o legislador originário deu a anterioridade, em respeito à garantia da segurança jurídica do Contribuinte, aumentando as garantias de forma a preservar a finalidade do próprio princípio da anterioridade.

Essa emenda foi muito importante na vida do contribuinte, como mencionamos, para impedir que a não surpresa da anterioridade fosse garantida eficientemente no mundo dos fatos, uma vez que antes um tributo poderia ser cobrado já no dia seguinte ao qual ele foi instituído ou majorado, caso tivesse sido publicado no último dia do ano. Acontece que essa não foi a única mudança que a emenda trouxe para os dispositivos constitucionais. Em se tratando da anterioridade, além de emenda já prever exceção à anterioridade de 90 dias para alguns tributos, conforme listado na seção 3 do capítulo anterior.

Uma faca de dois gumes? Não, pois o contribuinte não necessariamente perdeu algo, uma vez que antes não existia uma anterioridade de 90 dias para esses tributos, porém, perdeu-se a oportunidade de garantir e assegurar uma maior proteção aqueles aos contribuintes em relação aos impostos que excepcionam a o princípio da não-surpresa. Talvez não fosse possível, atender as necessidades do Estado, caso, tivesse sido dado o intervalo de 90 dias a todos os tributos extrafiscais. Ainda assim, poderia ser criada uma forma de aumentar a garantia, com uma nova modalidade de um mês, por exemplo, para aqueles tributos que fosse de extrema necessidade a agilidade no manuseio da instituição ou majoração.

Isso no entanto, só poderia ser enxergado quando mudamos nossa ótica atual da anterioridade como regra e voltamos a ler tal norma em sua essência como princípio, pois, é olhando para a finalidade a qual a norma serve, que será possível olhar enxergar de novo que se trata de uma proteção ao contribuinte que deveria ser garantida ao máximo dentro do possível.

É neste momento também que devemos retornar a questão da supremacia do interesse público introduzida antes. Evidente nesse ponto, que a supremacia do interesse público serve de justificativa para as exceções às garantias do contribuinte e que ela tem um papel importante a desempenhar. Não queremos impedi-la de existir, apenas criar uma harmonia maior com a segurança jurídica do contribuinte, ao qual enxergamos que a melhor forma seria através de emenda que ou adicionasse, ou mudasse levemente a redação do texto constitucional, de forma a limitar dentro do possível os efeitos dos tributos que excepcionam a anterioridade.

Como essa modificação seria feita, entretanto, ainda é uma incógnita neste momento. É nossa intenção propor uma resposta a esse questionamento durante a próxima seção, ao trabalhar a colisão entre os princípios em estudo, para finalmente conseguirmos dizer, nos casos especiais, como a anterioridade como princípio deve ser aplicada de forma a garantir a segurança jurídica e também promover o interesse público.

3.4. A diluição do propósito de existência da anterioridade tributária

O nosso propósito de discussão nesta seção será analisar como o propósito da anterioridade tributária acaba por ser diluída com as exceções justificadas pela extrafiscalidade e a necessidade de proteção do contribuinte na relação jurídica ao enxergar a norma da não surpresa como princípio ao invés de regra, de forma que

iremos utilizar as definições construídas até este momento para trabalhar o conflito entre princípios.

Ao começar a falar do assunto, relembramos que enquanto os interesses dos contribuintes deviam ter sido preservados pela Carta Magna através do limites ao poder de tributar, sendo de preferência ampliadas as limitações, conforme o tempo passa, vemos que houve a limitação foi ampliada através de emendas como a 42/2003, que teve um papel em tornar maior a proteção do contribuinte ao aumentar o tempo que o contribuinte teria para se preparar, porém, mesmo essa emenda trouxe exceções à anterioridade além daquelas já existentes.

O nosso problema em mãos é que as exceções à anterioridade, tanto as que já estavam inseridas na Carta Magna em 1988 quanto as que surgiram posteriormente, dão margem a um entendimento de que em qualquer situação em que exista uma exceção, será plenamente possível violar a segurança jurídica, em prol de um interesse público com caráter sempre prevalecente, sendo que este mesmo interesse pode acabar por justificar prejuízos maiores para os contribuintes do que os ganhos que um suposto interesse público gerariam, assim como preocupa-se ainda mais que o rol de exceções seja ampliado no futuro com a fragilização dos direitos fundamentais do contribuinte e a perda do valor da anterioridade como princípio.

Claro, não se questiona a finalidade a qual esses tributos têm a anterioridade excepcionada, pois eles evidentemente servem para propósitos importantes na gestão do país. O problema em mãos, no entanto, que nos propomos a trabalhar é que a partir da definição do que seriam princípios e compreendendo a anterioridade como uma norma-princípio, acreditamos que esses fins só podem ser promovidos quando aplicados em conjuntos com os outros princípios que permeiam nosso ordenamento. Nesse caso teríamos como foco o princípio da anterioridade que é um desdobramento de outro princípio como já mencionamos, o da segurança jurídica.

A prevalência do interesse público gera também um outro problema: o relativismo axiológico dos outros princípios quando todos podem ser afastados por um princípio “maior”, o que coloca em cheque se os outros princípios de fato são fundamentais quando são descartáveis em prol de outra norma fundamental. Veja: *“Princípios não são necessariamente meras razões ou simples argumentos afastáveis, mas também estruturas e condições inafastáveis”* (ÁVILA, 2013, p. 138). Enquanto, como já abordamos, a influência de um princípio pode ser reduzida dentro

do caso concreto para aplicá-lo dentro da melhor solução, um princípio não tem o mesmo valor que uma regra que poderá ser substituída por outra. Os princípios devem coexistir de forma mais pacífica dentro do possível, sem a relativização de um em prol de outro.

Esse é um bom ponto para lembrarmos o que tínhamos percorrido antes a respeito da necessidade de uma harmonia entre os princípios constitucionais para preservar um valor que coadune as diversas finalidades que princípios aparentemente antagônicos têm. Observa-se quanto ao tema a lição de Carraza (2011), que nos ilumina sobre o assunto ao dizer que: *'Portanto, o princípio Constitucional deve ser continuamente "construído" (ou, se preferirmos, "descoberto") pelo aplicador e pelo intérprete, a partir dos valores consagrados no ordenamento jurídico como um todo considerado. Do contrário, com o tempo, fragiliza-se a própria vontade da Constituição'* (CARRAZA, 2011, p. 56).

Dessa forma, entendemos que as finalidades (bem como o valor expresso) dos princípios, acabam por ser constantemente construídas, criando-se novos sentidos com o tempo quando cada princípio entra em rota de colisão um com outro. Isto é, a finalidade e valor expresso por um princípio vai ser ressignificada, para que seja criado um sentido aos princípios constitucionais que deem conta de salvaguardar todos os direitos fundamentais na lei maior.

Acerca, da prevalência de uma norma-princípio sobre a outra mencionamos que:

A solução de uma colisão de normas-princípios depende da instituição de regras de prevalência entre os princípios envolvidos, a ser estabelecida de acordo com as circunstâncias do fato concreto e em função das quais será determinado o peso relativo de cada norma-princípio. A solução de uma colisão de princípios não é estável nem absoluta, mas móvel e contextual. A regra de prevalência, segundo a qual determinada norma-princípio em determinadas condições tem preferência sobre outra norma-princípio, institui uma hierarquia móvel entre ambas as medidas, já que pode ser modificada caso alterado o contexto normativo e fático (ÁVILA, 1999, p. 105).

O que pretendemos estabelecer ao citar esse trecho do professor Ávila é que a prevalência de um princípio sobre o outro não deveria ser absoluta, mas, ao invés disso, deveria ser pautada através da situação fática, pois, quando o interesse privado e público estão em conflitos a solução entre eles só será encontrada dentro do caso concreto. Antes de analisar os princípios de forma sistemática, não há maneira de dizer que princípio X tem um valor maior que princípio Y, isso porque é

quando olhamos o caso concreto que percebemos a extensão do valor que está sendo defendido.

Veja, em um determinado caso, pode ser que de fato o interesse público tenha um peso maior a ser preservado do que a segurança jurídica dos contribuintes, mas pode haver caso diverso, em que o peso trazido pelo interesse público não será suficiente para justificar uma violação à segurança jurídica quando os contribuintes serão muito mais prejudicados do que qualquer benefício que virá de uma prevalência do interesse público. Sobre a necessidade de situar as normas-princípios dentro do caso concreto, Ávila diz que: *“Ambos os interesses estão atrelados in abstracto e somente podem ser descritos como resultado de uma análise sistemática. Somente in concreto possuem eles conteúdo objetivamente mínimo e assumem uma relação condicionada de prioridade. Não antes”* (ÁVILA, 1999, p. 111).

A conclusão que podemos chegar, portanto, trazendo esse conflito entre princípios, ao problema que estabelecemos durante o nosso estudo é que, ao estabelecer que certos tributos irão excepcionar a norma-princípio por serem extrafiscais, não se está levando em conta o fato concreto de cada circunstância em particular da instituição ou majoração dos tributos extrafiscais, mas dando preferência automática a um sobreprincípio, estabelecendo que ele está mais alto na hierarquia dos princípios antes de mesmo de qualquer forma de ponderação entre eles.

Como é perceptível na construção que temos feito até este momento, acreditamos que a solução entre os princípios da anterioridade e da supremacia do interesse público deve ser modificada para obedecer a regra de solução entre conflito de normas-princípio que estivemos discutindo nos parágrafos anteriores. Sobre o tema, o professor Marçal Justen Filho atribui uma crítica ao interesse público que vai de encontro com o que estamos abordando. O doutrinador explica que o interesse público só pode existir quando a norma é inserida dentro do plano material através de um longo processo de aplicação do direito. Nas palavras dele:

(...) Somente é possível aludir a interesse público como resultado de um longo processo de produção e aplicação do direito. Não há interesse público prévio ao direito anterior à atividade decisória da administração pública. Uma decisão produzida por meio de procedimento satisfatório e com respeito aos direitos fundamentais e aos interesses legítimos poderá ser reputada como traduzindo o interesse público. Mas não se legitimará em virtude da invocação a esse interesse público, e sim porque é compatível

com a procedimentalização da atividade administrativa e os direitos fundamentais (FILHO, 2014, p. 163).

É por isso que a prioridade de um princípio sobre o outro só pode acontecer após haver uma análise entre eles, antes disso, não se poderia falar de prevalência de qualquer princípio sobre o outro, mesmo que o referido princípio seja um sobreprincípio. Sem realizar a ponderação entre princípios, o que ocorre é que não se coloca realmente os direitos fundamentais como prioridade, gera-se puramente uma tirania do Estado, em que ele pode exigir os tributos, sem necessitar olhar para as particularidades de cada caso, o que vai em sentido contrário ao que a Constituição preza ao defender os interesses privados de cada indivíduo inserido sob o ordenamento pátrio.

Essa construção que estivemos fazendo sobre como os princípios interagem entre si nos leva a um questionamento da própria natureza da supremacia do interesse público como princípio. Esse é argumento que pode ser inferido uma vez que a supremacia do interesse público não leva em conta outros valores protegidos pela Carta Magna no caso concreto, nem tenta harmonizar a aplicação de diversos princípios, que é uma característica dos princípios, como estivemos examinando. É neste mesmo sentido que o professor Ávila diz que *“Não se pode olvidar que a qualificação jurídica de um princípio permanece questionável se ele apresenta em absoluta contradição com outras normas-princípios, se ele não se deixa reconduzir à natureza das coisas ou à ideia de Direito (Como, por exemplo, a segurança, o bem comum como repartição de bens exteriores)”* (ÁVILA, 1999, p. 110).

Isso nos leva a conclusão que a supremacia do interesse público poderia não ter verdadeiro caráter de princípio, e, portanto, deveria ter sua qualificação questionada. Essa definição da supremacia do interesse público pode nos revelar importantes contornos acerca do conflito dela com a anterioridade, dado que um conflito entre princípio e regra chegará em um resultado diferente do que um conflito entre normas-princípios, como já mencionamos no capítulo anterior.

Entretanto, deixa-se claro aqui que não é nossa intenção dizer se a supremacia do interesse público deve ou não estar inserida no ordenamento pátrio, pois, evidente que a mesma tem seu papel dentro do ordenamento, como já abordamos antes. Contudo, a questão levantada neste momento é se efetivamente uma norma que, não contendo verdadeiro caráter de norma-princípio, deveria estar hierarquicamente acima de outros princípios, especialmente quando a relação de

hierarquia garante uma prevalência praticamente absoluta se as duas “normas-princípios” entrarem em conflito. Neste momento, ainda não se pode nem mesmo afirmar que a norma da supremacia do interesse público seria uma regra, ou que ela teria apenas uma dimensão normativa, pois, como trabalhamos antes e, voltaremos a abordar, a própria anterioridade tem mais de uma dimensão normativa.

Em suma, como havíamos mencionado, não há princípio hierarquicamente superior ao outro, por mais que um princípio, como a anterioridade, seja um desdobramento da segurança jurídica, por exemplo. Marçal Justen Filho defende essa posição ao dizer que *“Por outro lado, não existe supremacia entre os princípios. Todos os princípios têm assento constitucional idêntico e se encontram no mesmo nível hierárquico. A determinação da solução concreta depende da ponderação de diversos princípios, de modo a promover a mais intensa realização de todos eles (...)”* (FILHO, 2014, p. 151). Isso porque, o valor, defendido na Carta Magna, por um princípio X, não será hierarquicamente superior a outro princípio Y, a menos que adentremos o plano material e analisarmos dentro do caso concreto qual o valor mais relevante a ser protegido naquele momento. Ou seja, formalmente, os valores expressos pela Constituição não prevalecem um sobre os outros, ou, ao menos, não deveriam.

No entanto, existe ainda um outro obstáculo a ser observado que acaba surgindo caso não se reconheça a norma da supremacia do interesse público como princípio, tendo já sido mencionado na segunda seção do capítulo anterior e aludimos à pouco nesta seção. Isto é, seria a anterioridade de fato um princípio? Como apresentamos, existem doutrinadores como Leandro Paulsen que enxergam a norma em discussão não como princípio, mas como uma regra, pois, a qualidade de princípio estaria intrinsecamente ligado com a ponderação entre normas de mesma natureza, o que o princípio da anterioridade não realizaria por ser uma norma que se apresenta como primariamente prescritiva e seu espaço de generalidade não cria espaço para ponderar com outras normas-princípios.

Esclarece-se a diferença entre a justificativa porque cada uma das normas em discussão não poderiam ser classificadas como princípios: No caso da anterioridade seria porque ela seria prescritiva, de forma a ser apenas uma conduta que o legislador teria que cumprir, enquanto no caso da supremacia do interesse público seria porque a mesma teria sempre um caráter de prevalência sempre que colidisse com outros princípios. Percebe-se, portanto, que apesar das duas normas serem

consideradas regras sob essa visão por não ponderarem com outros princípios, as razões que as levaram a essa falta de ponderação são completamente diferentes.

Se olharmos por esse aspecto, a nossa discussão mudaria de foco, indo de uma discussão entre o conflito de princípios, para uma discussão de um conflito entre regras. Como apresentamos antes, no entanto, não é nossa visão que o princípio da anterioridade seja uma norma-regra em essência, uma vez que a anterioridade seria um princípio instrumento de outro princípio, o da segurança jurídica, que é uma norma em que não há grandes questionamentos quanto ao seu caráter de princípio, ou que seja necessário a ponderação com outros princípios. Na realidade, a anterioridade tem duas dimensões normativas, podendo tanto ser aplicada como regra, quanto como princípio.

Neste sentido, sim, podemos realizar a leitura da anterioridade como norma-regra. Afirmamos até mesmo que, na maioria dos casos, esta norma deverá ser lida como regra, pois, do contrário, seria inviável realizar os fins extrafiscais de alguns tributos. Isso não torna, todavia, o qualificação da anterioridade como princípio menos relevante. Observe que, entendemos que normas com uma densidade prescritiva maior como o da anterioridade, em nossa visão ainda tem um caráter de instrumento concretizador de valores, quais sejam, a segurança jurídica, primário, enquanto normas-regras vão ter como um objetivo meramente secundário a concretização de um valor inserido em um princípio jurídico, o que torna possível a leitura de uma segunda dimensão dada a anterioridade, que é a de um princípio, como descrito na Constituição.

. Mais do que isso, o caráter da anterioridade pode ser tanto lido como regra quanto pode ser lido como princípio, isso porque o próprio legislador constitucional dá margem a isso. Não enxergamos como o acaso a forma o legislador se refere a anterioridade, sendo necessário respeitar a semântica da palavra ao qual o legislador escolheu para definir a norma dentro de diversos dispositivos constitucionais. Enquanto os dispositivos em que a anterioridade está inserida são formalmente escritos com a dimensão de norma-regra, não enxergamos como o acaso o fato do legislador chamá-la de princípio, ou a outros princípios similares como a irretroatividade. Pelo contrário, enxergamos aqui uma decisão consciente do legislador constitucional de assim descrevê-la para preservar não apenas o meio pelo norma deverá ser aplicada, mas também a finalidade que ela pretende preservar.

É justamente essa atenção maior ao que a finalidade do princípio que justificará também a razão pela qual a violação de um princípio seria muito mais grave que a violação de uma regra, como discutimos na primeira seção do capítulo anterior. Nesse sentido, pode-se traçar um paralelo com um trecho do professor Ávila discutindo o caráter de regra ou de princípio da norma da legalidade dentro do direito tributário. Conforme o doutrinador:

O dispositivo constitucional segundo o qual se houver instituição ou aumento de tributo, então a instituição ou aumento deve ser veiculada por lei, é aplicado como regra se o aplicador, visualizando o aspecto imediatamente comportamental, entendê-lo como mera exigência de lei em sentido formal para a validade da criação ou aumento de tributos; da mesma forma, pode ser aplicado como princípio se o aplicador, desvinculando-se do comportamento a ser seguido no processo legislativo, enforçar o aspecto teleológico, e concretizá-lo como instrumento de realização do valor liberdade para permitir o planejamento tributário e para proibir a tributação por meio de analogia, e como meio de realização do valor segurança, para garantir a previsibilidade pela determinação legal dos elementos da obrigação tributária e proibir edição de regulamentos que ultrapassem os limites legalmente traçados (ÁVILA, 2013, p. 45).

Essa visão a respeito dos princípios da legalidade, portanto, pode ser utilizada como paralelo ao próprio princípio da anterioridade, que já foi mencionada no capítulo anterior e nesta seção, também apresentada por Ávila. Como explicamos antes, assim como é o caso da legalidade, o caráter normativo da anterioridade é bidimensional, capaz de ser compreendida tanto regra, como podendo ser princípio, dependendo de qual o aspecto o legislador prioriza sobre o princípio, seja o aspecto prescritivo para entender a anterioridade como regra, ou o aspecto finalístico para entender a anterioridade como princípio. Nossa visão aqui, como já estabelecemos, é que a anterioridade no geral é primariamente finalística, porém, isso dependeria claro de uma análise de ponderação, que no caso da supremacia do interesse público, torna impossível de ser realizada, e, por isso, foi relevante ter analisado as razões que levam os dois princípios a ausência de ponderação.

Ora, não se trata simplesmente de uma simples regra desconexa da promoção de um valor, mais de um mandado normativo que tem clara intenção de preservar a segurança do contribuinte quando posto em dúvida interesses conflitantes. Como pretendemos argumentar mais para frente, é justamente por essa natureza da anterioridade como princípio que justificaria, por exemplo, que, em caso excepcionais, as mudanças na política monetária do país não deveriam afetar o contribuinte com a extrafiscalidade, tendo o nosso trabalho de defender que o contribuinte possa ter as suas garantias mínimas preservadas,

Porém, caso enxerguemos o princípio da anterioridade como uma regra, da forma como explicamos que a anterioridade teria dimensão de uma norma-regra, e, da mesma forma, o princípio da supremacia do interesse público, teremos então um conflito entre regras para ser resolvido. Como a supremacia do interesse público deixaria de ser um sobreprincípio, não se poderia dizer que ela estaria hierarquicamente acima de outras regras tributárias, como seria o caso da anterioridade. Para resolver o conflito nesse caso, prevalecia que fosse mais específica, porém como as duas seriam normas constitucionais, entendemos que, tornaria portanto, a “regra” da anterioridade como a regra prevalente, justamente por ser sua alta densidade prescritiva no caso concreto, sendo mais qualificada para resolver o problema em mãos.

Nesse sentido, veja: *“Em eventual conflito de regras, verifica-se a validade de cada qual e sua aplicação ao caso pelos critérios cronológicos (lei posterior revoga lei anterior) e de especialidade (norma especial preferem à norma geral), definindo-se qual delas incidirá”* (PAULSEN, 2018, p. 71). Quanto a questão do critério cronológico, seria difícil de definir, pois a supremacia do interesse público não está inserida em um dispositivo específico, porém, podemos entender, que mesmo nesse caso haveria uma prevalência da anterioridade, pois apesar da supremacia do interesse público não está inserida em um dispositivo específico, ela existe dentro do ordenamento pátrio há muito mais tempo que a anterioridade dentro, seja do CTN ou da Carta Magna.

Não achamos, no entanto, que uma dimensão normativa pode ser completamente separada uma da outra. Enquanto, sim, seria possível interpretar as normas em discussão como regras, o seu caráter de princípio sempre estaria ali, o que acontece é que apenas haveria uma diminuição da incidência de uma das dimensões dessas normas. Claro, ao defendermos essa posição, o mesmo se aplicaria para uma situação inversa, em que por mais que seja a norma seja lida como princípio, a sua dimensão de regra não desaparecia por completo.

De toda forma, não enxergamos aqui um conflito entre regras primariamente, mas um conflito entre princípios, ou entre princípios (anterioridade) e regras (supremacia do interesse público), o que vai nos revelar muito mais em termos de como podemos conciliar a anterioridade com a supremacia do interesse público mais à frente, de forma que retornaremos então a discutir este conflito como entre princípios.

Notamos ainda que a supremacia do interesse público também entra em direto conflito com postulados normativos inseridos das normas constitucionais, também conhecidos como princípios, como o da proporcionalidade, por exemplo. Enquanto o supracitado princípio favorece a prevalência de um princípio sob o outro, postulados como o da proporcionalidade buscam a “(...) *máxima realização dos interesses envolvidos*” (ÁVILA, 1999, p. 113).

Sobre a questão da realização de forma proporcional, dentro do possível do interesse público em conjunto com os interesses privados do indivíduo, relembra-se que a supremacia do interesse público tem eficácia reduzida ao balancearmos ela com outros princípios. Veja:

(...) o critério da supremacia e indisponibilidade do interesse público apresenta utilidade reduzida, uma vez que não há interesse público a ser reputado como supremo. O critério da supremacia e indisponibilidade do interesse público não permite resolver de modo satisfatório os conflitos, nem fornece um fundamento consistente para as decisões administrativas. Mais ainda, a determinação do interesse a prevalecer e a extensão dessa prevalência dependem sempre da avaliação do caso concreto. Trata-se de uma questão de ponderação de princípios (FILHO, 2014, p. 160).

Isso cria um problema democrático, quando, apesar da utilização de forma reduzida dos princípios do interesse público, cabe ao governante escolher entre a supremacia do interesse pública, qual seria o melhor, isso porque, como mencionamos brevemente antes na seção 5 do capítulo 2, o interesse público não deve ser confundido com o interesse do agente público.

Vemos, portanto, que o sentido do qual o legislador constitucional buscou dar a Carta Maior era uma conciliação multilateral de interesses de forma harmônica a fim de preservar tanto o bem comum, quanto os direitos dentro da esfera privada, tanto quanto possível. Dessa forma, o legislador deve buscar a promoção do melhor meio para que sejam preservados os direitos fundamentais com os fins a qual se propõe a extrafiscalidade de um tributo na hipótese em que estamos trabalhando. Isso se torna impossível quando há uma regra de prevalência que não leva em conta a conciliação entre valores aparentemente antagônicos.

Além disso, torna-se frágil o próprio caráter de princípio da anterioridade, o que faz com que a interpretação dela como regra, e, por isso, uma norma superável por outra norma-regra. O que precisamos agora é retomar a interpretação da anterioridade como princípio, pois já é predominante dentro dos tribunais e na doutrina o entendimento de que tal norma seja uma regra. Perdemos, dessa forma, de vista, o próprio valor pela qual a anterioridade está inserida na Carta Magna. Nos

recusamos aqui a ver, não só a anterioridade, mas, também, os outros limites do poder de tributar como a legalidade e irretroatividade, como apenas normas de uma única dimensão, que não estão ali para concretizar uma finalidade maior em defesa do contribuinte.

3.5. Um justo meio-termo: uma tentativa de conciliação entre a proteção individual diante do interesse público

Abordados os conceitos necessários para o nosso tema ao longo do trabalho, no segundo capítulo é trabalhado o conflito entre a anterioridade e a supremacia do interesse público ao longo deste terceiro capítulo, chegou, por fim, a hora de tentar trazer uma resposta aos problemas apresentados ao longo de todo o trabalho. Pretendemos chegar a essa resposta através de uma conciliação entre a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte que estão presentes em seu interesse privado e as limitações ao poder de tributar que o princípio da anterioridade trás, em com o princípio da supremacia do interesse público, ao qual foi apresentado como um princípio antagônico.

O desafio é grande, pois não enxergamos uma resposta definitiva ao problema apresentado que vá abranger e solucionar todos os casos de forma perfeita. Pelo contrário, estamos apenas tentando criar uma proposta de como tornar mais harmônica a relação entre princípios, que apesar dos problemas, será um passo em frente em relação ao panorama atual. De toda forma, serão apresentadas algumas ideias de como resolver o conflito antes de apresentar nossa posição definitiva, a começar pelo que podemos traçar de paralelo dentro da doutrina.

Grande crítico da supremacia do interesse público, o administrativista Marçal Justen Filho traz uma primeira concepção que pode ser utilizada para uma tentativa de conciliação entre a proteção individual diante da prevalência do interesse público. O professor trabalha o tema da supremacia do interesse público através do direito administrativo, até porque se trata de princípio predominantemente deste ramo do direito, porém acreditamos ser possível implementar as noções de conflito com princípios do direito tributário, como a anterioridade, que se trata de um princípio encontrado exclusivamente neste último campo do direito público.

O professor não busca uma supremacia dos interesses individuais, da mesma que forma que nós não tentamos defender uma posição que seria impraticável aos

nossos olhos, mas o que ele defende na realidade é a substituição da noção de interesse público, em prol de um conceito de direitos coletivos, capazes de realizar:

(...) (a) a consagração pela Constituição dos direitos fundamentais como o alicerce de todo o ordenamento jurídico, (b) a impossibilidade de identificar um conceito abstrato e geral para a expressão interesse público, (c) a impossibilidade de unificar e simplificar os interesses em conflito na sociedade, de modo a que um deles seja qualificado como o interesse público, (d) a existência de interesses individuais, coletivos e difusos não atribuídos ao Estado, juridicamente protegidos inclusive em face dele, e (e) a configuração do direito administrativo como um conjunto de normas jurídicas orientadas à composição entre os diversos (estatais e não estatais), de modo a assegurar a promoção dos direitos fundamentais. (FILHO, 2014 p. 161).

Nos parece que essa posição do célebre professor está, ao menos rudimentarmente dentro da construção que estivemos fazendo ao longo deste trabalho de conclusão, ao problematizar uma posição de prevalência automática do interesse público, ao invés de balancear caso a caso qual a melhor solução em um conflito entre dois princípios contrapostos.

Destrinchando os pontos que o autor trás e adaptando-os para o tema do nosso trabalho, vemos que o ponto (a) pretende promover que os direitos fundamentais sejam sempre a base do nosso ordenamento. Como mencionamos, não deve ser confundido com uma suposta supremacia dos interesses privados, mas tão apenas como uma forma de assegurar que o contribuinte, no caso do nosso trabalho, sempre terá como alicerce do ordenamento os seus direitos fundamentais, de forma que não teria como se falar, por exemplo, de uma extrafiscalidade de tributos, sem a mesma levar em conta os direitos fundamentais do contribuinte. Isso é claro, ao entendermos a anterioridade como princípio, como regra, como já mencionamos, a prevalência da supremacia do interesse público deve ser plenamente possível.

Sobre a necessidade de sempre ter os direitos fundamentais como alicerce do ordenamento, cita-se o professor Marçal Justen Filho ao dizer que “*A atividade administrativa do Estado Democrático de Direito subordina-se, então a um critério fundamental, que é anterior à supremacia e a indisponibilidade do interesse público, trata-se da supremacia e indisponibilidade dos direitos fundamentais*” (FILHO, 2014, p. 163). Apesar do autor estar tratando do direito administrativo, entendemos que o mesmo se aplica ao direito tributário, pois, assim como o direito administrativo sempre irá promover os direitos fundamentais da comunidade, é o mesmo caso quando se fala de direito tributário.

Quanto ao objetivo (b), retoma-se ao que trabalhamos na quarta seção deste trabalho, bem como na quinta seção do capítulo anterior, que diz respeito a falta de uma definição universal para interesse público, uma vez que a vários “interesses públicos” concorrentes, que só poderão ser definidos através uma ponderação entre eles dentro do caso concreto, isso porque não há um interesse uno nem quando se trata da esfera privada, nem quando se fala da esfera pública.

Quando falamos, portanto, da extrafiscalidade de um tributo com o objetivo de promover determinada finalidade, precisa se levar em conta que o interesse público não vai ser único daquele que o governante quer realizar, mas existem diversos interesses que necessitam ser levados em conta. É isso que irá justificar também o objetivo (c) que o autor traz à tona, qual seja, a simplificação dos diversos interesses em um só, sem levar em conta as particularidades de cada um desses interesses na vida do contribuinte. Não existe, dessa forma, uma resposta já pronta para uma solução entre um conflitos de valores divergentes, mas uma necessidade de se observar os valores fundamentais da própria sociedade para entender e qualificar afinal qual seria a definição de interesse público na hora de usá-lo como justificativa para a extrafiscalidade.

Quanto aos objetivos (d) e (e), vemos que o autor pretende salvaguardar todas as formas de interesses divergentes, mesmo aqueles que o Estado não tem necessariamente o dever de promover, mas que em sua esfera privada devem ser defendidos da tirania do poder do Estado, de forma que através deles se possam realizar as prerrogativas constitucionais dos direitos fundamentais.

Vemos assim, que na visão de Marçal Justen Filho, interesses individuais e coletivos, quais sejam, devem ser protegidos contra os interesses estatais, sob uma alcunha de interesse público, quando não se pode falar de interesse público, sem antes haver uma análise através entre os interesses a serem protegidos. Essa é uma construção que vai de encontro a que estamos tentando fazer ao questionar a prevalência constante de uma norma “maior”, sob normas “menores”, como a da anterioridade, quando na realidade, não se pode de uma suposta prevalência sem antes ter em vista todos os interesses envolvidos, especialmente quando a anterioridade defende um valor tão importante na vida do cidadão quando a segurança jurídica.

Cabe dizer, no entanto, que ainda não achamos uma resposta para o nosso problema, isso porque debater os valores entre princípios é um processo árduo e

que leva tempo, de forma que acaba por ser um problema na hora de realizar os objetivos da extrafiscalidade, que precisa ser ágil na hora de instituir ou majorar um tributo, ou toda a razão de existência da extrafiscalidade cessa dentro de nosso ordenamento.

Vimos ao longo de nosso trabalho que não deveria existir uma resposta automática para solucionar um conflito entre normas-princípios, porém é isso que garante importantes decisões nas vidas dos contribuintes, que também vão promover direitos fundamentais.

Ora, em um desastre natural, é a extrafiscalidade tributária que garante os recursos necessários para que sejam defendidos diversos direitos fundamentais dos indivíduos inseridos dentro do Estado e, ponderar valores em uma hora que o Estado não se pode dar o luxo de ter uma atuação morosa, significa pôr em perigo os interesses individuais da sociedade. Não apenas isso, se torna uma atitude irrazoável, pois a realidade é que o interesse da coletividade de pessoas seria justamente uma resposta ágil aos desamparados. O direito tributário é uma fonte de realização de transformações sociais, bem como desempenha um papel muito maior que apenas arrecadar recursos financeiros dos contribuintes: é um meio de promover os próprios direitos fundamentais.

Nesse caso, o interesse público não deve ser negado de seu caráter como também promovedor dos direitos fundamentais, o que nos coloca em questão se necessariamente sempre será demandado que as normas-princípios sejam ponderadas, mesmo que isso leve a pôr em risco outro princípio. A prevalência do interesse público nesses casos é, na realidade, uma vantagem e não um problema, pois é o que garante que o manuseio do tributo à que ele serve será cumprido de maneira ágil como precisa.

Não existe, dessa forma, uma resposta simples para como garantir a segurança jurídica do contribuinte nesses casos, até porque, se houvesse já haveria sido implementada, porém, entendemos que seria um desrespeito a própria Carta Magna exigir sempre essa única forma de resolver o conflito em princípios e nunca ponderar os valores ao qual essas normas protegem.

No entanto, cabe dizer que até o momento temos discutido o tema levando em conta que a supremacia do interesse público seria uma norma-princípio, quando, como abordamos antes, o caráter da supremacia do interesse público demonstra

não se encaixar nas definições que estipulamos para princípio. Isso, entretanto, só resolverá uma pequena parte da problemática em mãos.

Ao longo do trabalho desenvolvemos a ideia já defendida por Ávila e outros doutrinadores, em que a anterioridade teria duas dimensões normativas: uma de regra e uma de princípio. Como regra, a anterioridade está disposta na Constituição apenas como uma norma que diz o que o legislador e o fisco devem fazer, esgotando as suas ações. É uma linha clara a se seguir. Como princípio, entretanto, a anterioridade está ali expressando um valor, algo a ser protegido, o que justifica inclusive o seu caráter de cláusula pétrea.

A nossa ideia aqui é justamente é ter uma maneira para que seja reconhecida expressamente dentro, seja da legislação, seja da jurisprudência, que a anterioridade tem um duas dimensões que devem ser aplicadas quando o caso assim necessitar. Não existe forma de sempre preservar a segurança jurídica do contribuinte como demonstramos ao longo deste trabalho. Sempre haverá interesses conflitantes dentro do caso concreto que tornarão impraticáveis a ideia da prevalência deste princípio em todas as situações. Porém, queremos aqui sugerir uma maneira em que, por mais que a segurança jurídica seja relativizada, ela também possa ser utilizada em todas as situações que sejam possíveis, para diminuir o dano ao contribuinte.

Observa-se que na maioria dos casos em que existem exceções à anterioridade, enxergamos que seria adequado aplicá-la como regra. Isso validaria as exceções para cumprir suas funções extrafiscais, sem prejudicar o fisco ou o judiciário com diversos questionamentos sobre como a instituição ou majoração de tributo X prejudicou o contribuinte. Vai existir certos casos, em que simplesmente será necessário aceitar que o contribuinte vai sair prejudicado, pois não existirá medida efetiva de impedir que isso ocorra.

Porém haverá certos casos, que espera-se ser uma minoria dentro dos diversos, em que será a anterioridade aplicada como princípio, sendo a mesma ponderada dentro do caso concreto e tornando possível, por exemplo, que o valor a ser defendido pela anterioridade seja maior que o objetivo extrafiscal da exceção. Neste caso, o nível de prejuízo do contribuinte seria tanto, de forma que não seria aplicado os efeitos da instituição ou majoração do tributo para ele.

Aqui queremos propor uma ideia que se amarra com o resto do nosso trabalho e que inclui dois fatores que serviriam para definir quando a norma da

anterioridade deve ser interpretada como princípio e quando deve ser interpretada como regra: o quanto oneroso seria para o contribuinte as consequências da imediata instituição/majoração do tributo e quão necessário seria para tributação extrafiscal que ela excepcione a anterioridade.

Neste ponto, já demos vários exemplos durante este trabalho de como ele pode impactar financeiramente o contribuinte. Nos parece razoável que se o impacto financeiro for pequeno, seria aceitável que o contribuinte pudesse arcar com um valor superior ao que ele esperava, pois, enquanto definitivamente há algum grau de prejuízo, ele é ínfimo e não pode ser utilizado como argumento para dizer que o contribuinte foi verdadeiramente lesado.

Todos temos que arcar em alguma medida com certos prejuízos que são razoáveis, até porque a anterioridade apenas lhe dá um tempo de preparo, mas a instituição/majoração do tributo ainda será realizada em algum momento, seja em 90 dias, ou no próximo ano fiscal. Não enxergamos, dessa forma, uma insegurança jurídica aqui, até porque, enquanto o contribuinte pode arcar com algo inesperado, não é nada fora do comum.

Dessa forma, só seria necessário uma ponderação de valores na medida em que se faz necessário verificar no caso concreto se os contribuintes de fato sairiam lesados. Isso claro, a depender do caso poderia não prejudicar tanto certos contribuintes quanto outros. No caso concreto essa ideia significaria que aqueles contribuintes que não foram tão lesados, seriam de pronto cobrados, enquanto aqueles que sofreram consequências mais graves, onde houve uma genuína insegurança jurídica, poderiam esperar pela período da anterioridade para serem exigidos pela instituição de um tributo ou majoração de um já existente.

Aqui se sugere, que na lei, através de modificação feita por emenda, o contribuinte só seria exigido a arcar com a nova tributação após a anterioridade que tenha um menor intervalo de tempo entre sua publicação e sua exigência, de forma, que, apesar de proteger dá alguma margem de proteção ao contribuinte, também possa cumprir os fins da extrafiscalidade o máximo possível. Dessa forma, publicada em janeiro a majoração de um tributo extrafiscal que possa trazer grave ônus ao contribuinte, ele poderia ser exigida em 90 dias, enquanto se tivesse sido publicada em novembro, ela poderia ser exigida já no primeiro dia do ano seguinte.

Essa é uma ideia que estivemos construindo ao longo do trabalho, porém ela não chega sem seus próprios ônus. Existe aqui uma questão de justiça construída

por Aristóteles e que até os dias de hoje ainda é estudado pelos acadêmicos de direito, em que se deve dar a cada um o que lhe é devido.

O problema óbvio é que digamos que os efeitos da instituição/majoração dos tributos fosse aplicável de forma imediata para alguns contribuintes e para outros, os efeitos seriam paralisados para aguardarem o tempo hábil de preparo, então porque contribuintes x deveriam arcar com a instituição ou majoração de um tributo, enquanto os contribuintes y não sofreriam os mesmos efeitos. Seria justo da nossa parte dizer que só porque uns foram mais prejudicados, então eles deveriam estar isentos de arcar com a contribuição? Nos parece que sim, os valores compreendidos na nossa concepção do princípio da anterioridade são fortes o bastante para essa afirmativa. Nem sempre haverá justiça em todos os casos, apenas queremos promovê-la na medida do possível, pois é um valor importante para a nossa sociedade, porém não é essencial, até porque, direito não é uma ciência que deve ser confundida com a ideia de justiça.

Já quanto ao segundo fator, é claro que os tributos extrafiscais precisam ser ágeis para serem efetivos, porém, questiona-se se não poderia haver um meio termo. Enquanto a agilidade pode ser uma prerrogativa deles em diversos casos, seria sempre esse o caso? Não poderia, por vezes, esses tributos esperarem um intervalo de tempo maior? Nesses casos hipotéticos, entendemos que, em nome da segurança jurídica do contribuinte, deveria ser feito o máximo para preservar os direitos do contribuinte e, durante, o conflito entre o interesse público e o privado, representado aqui pela segurança jurídica e a anterioridade, fazer um sopesamento dos valores.

Assim, por mais que o Estado possa não ser capaz de manusear os tributos com tanta agilidade quanto gostaria, se isso não for suficiente para prejudicar gravemente o interesse público, não existe razão para não ter como razoável que seja aguardado o intervalo desde a publicação, seja de 90 dias ou anual, para a exigência da instituição/majoração do tributo, cabendo aquele prazo que for menos oneroso para o Estado.

Assim, a nossa proposta de conciliação em que seja possível um meio-termo, envolve relativizar a Supremacia do Interesse Público, para que possa ser sopesada. É com essa possibilidade, que poderemos aumentar a segurança jurídica do contribuinte com a preservação da anterioridade como princípio a ser aplicado

dentro do caso concreto em um maior número de casos, sem, no entanto, perder de vista as necessidades da extrafiscalidade dentro do nosso ordenamento.

4. CONCLUSÃO

Ao longo deste trabalho discorreremos exaustivamente sobre o princípio da anterioridade e como ela é uma ferramenta para garantir a segurança jurídica, expressando um valor essencial dentro do nosso ordenamento. Foi com essa premissa em mente que trouxemos o problema que advém com as exceções a tal princípio, que são justificadas pela extrafiscalidade dos tributos. Queríamos encontrar uma maneira de salvaguardar o contribuinte de ser pego de surpresa mesmo nestes casos onde o tributo não teria apenas objetivo arrecadatório, mas existiria como uma forma de concretizar os objetivos políticos/sociais do Estado.

O nosso primeiro obstáculo seria que, enquanto a anterioridade se trata de direito fundamental, a extrafiscalidade teria amparo no princípio da supremacia do interesse público. Esse princípio coloca sempre em prevalência o interesse público acima dos interesse privados, que, no caso do contribuinte, seria o tempo de preparo, para que, com o direito sendo estável, ele não seja pego de surpresa com a majoração/instituição de um tributo, que no caso do nosso trabalho, seriam justamente aqueles tributos que excepcionam a anterioridade, os tributos extrafiscais.

Para defender a nossa tese e encontrar uma possibilidade de garantir uma maior defesa ao contribuinte, primeiro analisamos o que eram princípios, regras e normas. Essa conceituação foi basilar em nosso trabalho, pois foi através dela que conseguimos chegar a uma resposta sobre a natureza da norma da anterioridade ser um princípio ou uma regra. O nosso entendimento, com base na doutrina do professor Ávila, foi que a anterioridade é uma norma bidimensional, que pode ser interpretada como regra ou como princípio, a depender de como o operador olha e qual aspecto ele valoriza mais.

Mas não foi apenas isso que a definição de princípios, regras e normas nos ajudou a definir. Veja, foi através dessa definição que também fomos capazes de chegar à conclusão de que o que se entende por princípio da supremacia do interesse público estava equivocado. Isto é, a noção de que o interesse público estaria sempre acima de qualquer outro princípio é equivocada, pois parte da natureza do que faz um princípio ser um princípio é sopesamento de valores gerado por essas normas. A concepção de que um princípio estaria sempre acima do outro, portanto, é totalmente incompatível com a noção vigente do que seriam princípios,

algo que chegamos a esta conclusão em grande parte através das lições do professor de Marçal Justen Filho.

Isso nos levou a uma relativização da definição do que seria supremacia do interesse público, pois, enquanto seria possível falar em uma preferência pela utilização do princípio da supremacia do interesse público quando em conflito com outro princípio, é incabível a noção de que um princípio sempre irá prevalecer sob outra norma-princípio. Contudo, isso só seria aplicável, evidentemente, quando estivermos falando de um conflito entre princípios, pois, os contornos seriam diferentes se estivermos falando de um conflito entre princípios e regras.

É nesse momento que retomamos o conceito da anterioridade como uma norma bidimensional, que pode ser compreendida tanto como princípio, quanto como regra. Veja, como quando aplicado a anterioridade como regra, ao entrar em conflito com a supremacia do interesse público, a supremacia do interesse público seria plenamente capaz de ser aplicada sem haver uma ponderação de valores prévia. Já quando lemos a norma da anterioridade como um princípio, torna-se imprescindível que haja um sopesamento entre os valores expressos pela anterioridade e os valores expressos pela supremacia do interesse público.

Foi através dessa relativização da definição de supremacia do interesse público e o entendimento de que a anterioridade é uma norma bidimensional fundamental, que pudemos chegar à conclusão de que a anterioridade deve ser aplicada tanto como regra, quanto como princípio, à depender do caso concreto.

Observe que, apesar das críticas à supremacia do interesse público, em nenhum momento tentamos diminuir sua importância ou dizer que ela não deveria existir. Pelo contrário, nosso trabalho tomou como premissa que o interesse público tem como finalidade um valor importante, que torna possível a permanência do Estado de Direito em nosso ordenamento, o que justificaria também a preferência que esse princípio tem sobre os outros. O que tentamos foi, na realidade, criar um equilíbrio maior em que, por mais que haja uma preferência de um princípio sob o outro, os dois ainda possam coexistir, de forma que a segurança jurídica do contribuinte ainda possa ser assegurada através do princípio que lhe serve de instrumento materializador dentro do caso concreto, a anterioridade, e, ao mesmo tempo, seja garantido que o interesse público não seja prejudicado com isso.

O grande problema que tínhamos então era como fazer isso, pois, enquanto tínhamos uma ideia que justificaria a maior proteção do contribuinte, isso não se

traduz em uma resposta sobre como materializar a nossa ideia. A supremacia do interesse público ainda precisa existir e, inicialmente, parece não haver maneira de garantir a estabilidade do direito para o contribuinte ao mesmo tempo que o Estado realiza os fins que o interesse público demanda, pois os mesmos requerem agilidade para serem promovidos.

Com esse obstáculo, nossa primeira sugestão foi de que os casos em que a anterioridade será lida como princípio quando estamos falando dos tributos extrafiscais, será uma minoria, enquanto os casos em que ela será interpretada como regra serão a grande maioria dos casos. Isso está de acordo com a construção que estávamos fazendo até o momento quando falamos do caráter bidimensional que a anterioridade tem como norma. Serão, portanto, apenas os casos especiais em que seria aberto o sopesamento entre os princípios, na grande maioria dos casos, estaríamos diante da anterioridade a ser interpretada como regra, como já está sendo feito. Isso garantiria que na maior parte das vezes que um tributo extrafiscal for instituído ou majorado, o Estado ainda conseguirá cumprir plenamente deveres em relação ao interesse público.

Precisávamos então de uma maneira pela qual a anterioridade poderia ser definida ou como princípio, ou como regra, para que fosse possível o sopesamento dentro do caso concreto. Para isso, sugerimos dois fatores que seriam capazes de realizar essa diferenciação: o primeiro seria através do nível de prejuízo que o contribuinte teria que suportar. Exigimos que a depender do prejuízo que a majoração ou instituição de um tributo gerar ao contribuinte, ele se tornaria isento de arcar com o tributo até que atingisse a anterioridade mais próxima.

Assim, se a onerosidade que o contribuinte tivesse que arcar com o tributo extrafiscal fosse muito prejudicial para ele pela falta de intervalo entre a publicação da lei e a exigência do tributo, então o contribuinte apenas seria obrigado a arcar com a tributação, ou em 90 dias, ou no próximo ano, a depender da anterioridade que fique mais próxima, de forma a garantir que ainda houvesse alguma arrecadação se possível para os fins da extrafiscalidade do tributo. Por outro lado, aqueles contribuintes menos prejudicados, continuariam a arcar normalmente com a tributação, uma vez que, apesar de pegos de surpresa, a onerosidade não seria o bastante para justificar que estaria havendo uma insegurança no direito ou que ele seria instável.

Já em relação ao segundo fator que ensejaria a leitura da norma da anterioridade como princípio, seria a necessidade dentro do caso concreto, que, de fato, o tributo fosse cobrado imediatamente. É evidente que os tributos extrafiscais teriam a necessidade de serem cobrados com agilidade na grande maioria das situações, porém, questionou-se se não haveria casos em que pudesse haver um intervalo para cobrança do tributo, mesmo o da anterioridade mais próxima a ser aplicável, seja a anual, seja a nonagesimal, a depender do caso concreto.

Encaramos assim uma retomada do princípio da anterioridade, valorizando a semântica da expressão utilizada pelo legislador para definir seu tipo normativo. Vemos aqui uma oportunidade de através de emenda constitucional tornar a anterioridade mais efetiva, sem perder de vista as necessidades do interesse público que são realizadas através dos tributos extrafiscais.

Se trata, no entanto, apenas de uma sugestão, construída a partir de uma tentativa de respeito aos valores constitucionais e que a prima facie, nos parece possível de ser aplicável dentro do nosso ordenamento. Isso não quer dizer evidentemente que seria uma resposta definitiva, pois essa nunca foi a nossa intenção com este trabalho, e sim tão apenas retomar a concepção de que anterioridade é mais do que uma simples regra que comanda uma atitude específica do legislador e do fisco, mas também um verdadeiro instrumento materializador de um valor importante a ser protegido.

Esperamos, portanto, que o nosso trabalho tenha instigado um novo olhar sobre um princípio importante entre aqueles que limitam o poder de tributar, mas que, por vezes, não recebem o devido valor. A interpretação da anterioridade como norma-princípio pode gerar grandes mudanças na jurisprudência, que apesar de por vezes atribuir a anterioridade um valor a ser salvaguardado, parece ainda não ter definido sua posição em relação a esta norma.

No fim, o que todos devemos buscar é uma proteção do contribuinte, dentro do possível. Não há como o princípio da anterioridade proteger o contribuinte em todos os casos diante da preferência que deve ser dada ao interesse público, mas podemos ao menos almejar um equilíbrio maior em que a proteção ao contribuinte seja dada dentro do possível.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, 129-160 p.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, 212-218 p.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios Jurídicos**. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013, 33-142 p.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. 250-254 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, 180-183 p.

FISHGOLD, Bruno. **O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado no Direito Administrativo brasileiro**. Publicado em 16 de novembro de 2015. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/230028/o-principio-da-supremacia-do-interesse-publico-sobre-o-interesse-privado-no-direito-administrativo-brasileiro>. Acesso em: 8 de janeiro de 2024.

FILHO, Marçal Justen. **CURSO DE DIREITO ADMINISTRATIVO**. 10ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 20ª ed. São Paulo: Atlas, 2011, 366-370 p.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, 60-63 p.

LURCONVITE, Adriano. **O princípio da anterioridade tributária como norma de direito fundamental**. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/o-principio-da-anterioridade-tributaria-como-norma-de-direito-fundamental/121943914>. Acesso em 9 de janeiro de 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018, 35-38 p.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito administrativo**. 13ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. 65-69p.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, 231-253 p.

MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo. **A teoria constitucional tributária em evidência**. 1ª ed. Fortaleza: EdUECE, 2010, 171-195 p.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição Constitucional Tributária: Reflexos nos processos administrativo e judicial**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, 73-75 p.

PAULSEN, Leandro. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO: Completo**. São Paulo: 9ª ed. Saraiva, 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, 93-136 p.

SARLET, Ingo Wolfgang (organizador). **O Direito Público em Tempos de Crise: estudos em homenagem a Ruy Ruben Ruschel**. 1ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, 99-127 p.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (coords.). **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann**. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016.