

perspectivas. In: CAMARGO, Marcelo Novelino. (org.) Leituras Complementares de Constitucional. Direitos fundamentais. 2ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2007.

ROCHA. Cármen Lúcia Antunes. Ação afirmativa – **O conteúdo democrático do princípio da igualdade jurídica.** Revista Trimestral de Direito Público. nº 15. São Paulo: Malheiros. 1996.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Direitos fundamentais sociais e proibição de retrocesso:** algumas notas sobre o desafio da sobrevivência dos direitos sociais num contexto de crise. Revista brasileira de direito constitucional: Escola Superior de Direito Constitucional, n. 4, p. 245, jul.-dez. de 2004.

_____. **A eficácia dos direitos fundamentais.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 149.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

TELLES JÚNIOR, Goffredo. **O Direito Quântico.** São Paulo: Ed Juarez de Oliveira, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio fundamental da dignidade da pessoa humana. (p.885-894) In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva. ROSAS, Roberto. AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues. **Princípios constitucionais fundamentais.** Estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins. (Coords.) São Paulo: Lex Editora, 2005.

ANTERIORIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA COMO REGRA OU PRINCÍPIO A PARTIR DA TEORIA DE ROBERT ALEXY

ANTERIORIDADE CONSTITUCIONAL TRIBUTARIA AS RULE OR PRINCIPLE IN ACCORDANCE WITH THE ROBERT ALEXY'S THEORY

Francisco Alberto Leite Sampaio

Auditor de Tributos da Secretaria de Finanças de Fortaleza,
atuando como julgador de primeira instância no Contencioso
Administrativo Tributário do Município
Mestrando em Direito Constitucional pela Universidade de
Fortaleza – UNIFOR
E-mail:albertosampaio@yahoo.com.br

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO; 2 TEORIAS SOBRE PRINCÍPIOS E REGRAS; 2.1 DIVERSAS CONCEPÇÕES: BREVES COMENTÁRIOS; 2.2 ROBERT ALEXY; 3 ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA: CONCEITO; 4 ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA: REGRA OU PRINCÍPIO?; 5 CONCLUSÃO; 6 REFERÊNCIAS.

CONTENTS: 1 INTRODUCTION; 2 THEORIES ABOUT PRINCIPLES AND RULES; 2.1 MISCELLANEOUS CONCEPTIONS: BRIEF COMMENTS; 2.2 ROBERT ALEXY; 3 PREVIOUSLY TAXED: CONCEPT; 4 PREVIOUSLY TAXED: RULE OR PRINCIPLE?; 5 CONCLUSION; 6 REFERENCES.

Resumo: A relevância do tema “Anterioridade constitucional tributária como regra ou princípio a partir da teoria Robert Alexy” deve-se, em um, à importância desta conclusão (anterioridade como regra ou princípio) quando da aplicação da norma no caso concreto; em dois, ao fato de que a tributação é fonte indispensável de recursos financeiros, necessários para o fiel cumprimento por parte dos entes federados, das suas obrigações definidas constitucionalmente. Essa arrecadação, no entanto, não se pode dá de forma a desprezitar as determinações, também, constitucionais em defesa dos administrados, consubstanciadas nas “limitações ao

poder de tributar”, entre as quais está a anterioridade tributária. O que se pretende com este trabalho, de início, é expor, brevemente, algumas teorias sobre o caráter de regra ou princípio de uma norma para, ato contínuo, apresentar a concepção sobre a qual se buscará a identificação da anterioridade como princípio ou regra, a de Robert Alexy. Em seguida, procede-se a uma apresentação de forma conceitual do instituto da anterioridade tributária. Por fim, busca-se a caracterização do instituto como regra ou princípio, a partir da teoria de Robert Alexy.

Palavras-Chave: Hermenêutica constitucional. Anterioridade constitucional tributária. Robert Alexy. Princípio. Regra.

Abstract: The importance of the subject “Anterioridade constitucional tributaria as rule or principle in accordance with the Robert Alexy’s theory” is related, firstly, to the importance of this conclusion (anterioridade as rule or principle) when the norms are applied to the real case; secondly, to the fact of that the taxation is an indispensable source of financial resources, necessary for the faithful fulfillment by the State, of its constitutional responsibility. This collection, however, cannot disrespect the determination, also, constitutional to protect the people that pay taxes, the anterioridade tributaria, among the “limitations to the power to tax”. Intended with this article to show, briefly, some theories on the rule or principle character of a norm, and then, to present the theory of Robert Alexy to identify the anterioridade tributaria as principle or rule. So, it is proceeded a presentation from conceptual form of the institute of the anterioridade tributaria, and, finally, it identifies the institute as rule or principle, in accordance with the Robert Alexy’s theory.

Keywords: Constitutional hermeneutics. Prior constitutional Tax. Robert Alexy. Principle. Rule.

1 INTRODUÇÃO

O estudo da matéria tributária ganha importância por abranger todos os administrados de um Estado Democrático de Direito, seja através do pagamento de tributos, seja através do benefício da aplicação dos recursos provenientes destes tributos em investimentos, especialmente, em setores de infra-estrutura básica como educação, transporte, saúde, segurança, dentre outros.

A necessidade de arrecadação por parte dos entes federados, indispensável à realização das suas obrigações constitucionalmente previstas, no entanto, não se pode dá de forma a afrontar a, também constitucional, garantia de segurança em relação aos sujeitos passivos, consubstanciada através das limitações ao poder de

tributar. O presente estudo foi dedicado a uma limitação específica, a anterioridade tributária, de forma a identificá-la como princípio ou regra, partindo dos ensinamentos de Robert Alexy. O estudo ganha relevo em função do papel do instituto aqui sob estudo quando da aplicação no caso concreto.

Visando a um caráter mais didático, dividiu-se o estudo em três etapas, de forma a tornar a sua leitura mais inteligível e mais útil ao leitor. No primeiro capítulo procuram-se apresentar diversas teorias acerca de regras e princípios. Trazem-se à baila concepções que vão da diferenciação quantitativa à qualitativa entre regras e princípios, enfocando-se de maneira especial, como objetivo maior deste trabalho, a tese de Robert Alexy.

O capítulo dois é dedicado a um breve comentário sobre as características essenciais das anterioridades tributárias de exercício e nonagesimal, esta incluída pela Emenda Constitucional nº 42, de 31 de dezembro de 2003, e aqui denominada de especial, somente com o objetivo de diferenciação daquela para custeio da seguridade social, observando-se contribuições doutrinárias e jurisprudenciais.

No capítulo terceiro, desenvolve-se, de início, uma visão geral sobre a posição de alguns doutrinadores pátrios sobre o caráter de regra ou princípio da anterioridade, com o objetivo tão somente didático, para, em seguida, proceder à análise do instituto, especificamente, a partir do entendimento de Robert Alexy.

2 TEORIAS SOBRE PRINCÍPIOS E REGRAS

Visando o presente trabalho a um breve estudo sobre a caracterização da anterioridade tributária como regra ou princípio a partir da teoria de Robert Alexy, faz-se indispensável, inicialmente, uma noção acerca dos principais pontos da teoria defendida pelo autor. Dedicam-se este capítulo, pois, a um exame sintético sobre o tema.

Embora a diferenciação entre regras e princípios não seja matéria nova¹, o assunto ganha relevo na medida em que, hodiernamente,

¹ Virgílio Afonso da Silva (2003) destaca que já em 1941, Walter Wilburg, e, em 1951, Josef Esser tratavam sobre o tema

com o pós-positivismo², muito se discute sobre a natureza de alguns institutos jurídicos, seja os identificando como regra, seja como princípio, o que tem influência significativa quando da sua aplicação. A anterioridade tributária não está fora de tais discussões.

Antes de uma exposição acerca do pensamento do autor alemão, apresentam-se, de forma sucinta e somente com fim didático, concepções³ de outros doutrinadores, dividindo-se de acordo com a distinção quantitativa e qualitativa entre regras e princípios.

2.1 Diversas concepções: breves comentários

Para a distinção quantitativa, ou de grau, levada a efeito, por exemplo, por Norberto Bobbio (1999), a diferenciação ocorre em razão do maior grau de generalidade e abstração dos princípios frente às regras, servindo estas para concretizar os princípios, tendo, pois, caráter mais instrumental e menos fundamental. Com base nesta teoria, vislumbram-se os princípios como normas fundamentais perante o sistema, possuidores, pois, de um grande valor hermenêutico.

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

Podem-se citar como defensores desta concepção, entre outros: Josef Esser⁴ (apud Humberto Ávila, 2003), considerado um dos precursores desta tese; Karl Larenz (1997), para quem os princípios se apresentam como pensamentos diretivos⁵ de uma regulação jurídica existente ou possível; que ainda não são regras

2 Merece estudo a apresentação sobre princípios feita por Paulo Bonavides (2003) no seu Curso de Direito Constitucional, em que discorre o autor sobre a característica normativa dos princípios. O doutrinador dá uma visão de princípios a partir das correntes jusnaturalistas, positivistas e pós-positivistas

3 Riccardo Guastini (2005) apresenta conceitos sobre princípios, onde se pode identificar a qual teoria pertence cada um deles.

4 Para o jurista alemão princípios são normas que não contêm diretamente ordens, mas estabelecem fundamentos ou instruções para que um determinado mandamento, ou uma determinada regra, seja aplicado

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

suscetíveis de aplicação, pois lhes falta a conexão entre hipótese de incidência e conseqüência jurídica (caráter formal de proposição jurídica), isto é, Larenz percebe os princípios como uma etapa entre as normas jurídicas e os valores, e estes seriam concepções de justiça dominantes na sociedade, servindo de guia à atividade hermenêutica; Claus-Wilhelm Canaris (2002), o qual afirma que os princípios apresentam um conteúdo valorativo, que se materializam por meio das regras, e sendo entendido como normas que fundamentam todo o ordenamento jurídico, além de obterem o seu sentido por meio de um processo dialético de complementação e limitação, na interação com outras normas. Pode-se definir o sistema, a partir de Canaris, como uma ordem valorativa ou finalística de princípios gerais de Direito, cujo elemento de adequação valorativa se dirige mais à caracterização de ordem teleológica e o da unidade interna à característica dos princípios gerais.

Também como representante da segunda corrente, isto é, da tese da separação qualitativa entre regras e princípios (que afirma a distinção como de caráter lógico), embora buscando proceder a esta distinção por meio do modo de operação e aplicação das regras e dos princípios, está Ronald Dworkin ⁶ (2002). Para ele o ordenamento jurídico é baseado em regras, princípios e diretrizes. As primeiras são aplicáveis ao modo tudo ou nada, ou seja, se a hipótese de incidência da regra ocorrer, ou a regra é válida e será aplicada, ou não é válida e, via de conseqüência, em nada contribui para a decisão; os princípios contêm fundamentos que devem ser conjugados com fundamentos advindos de outros princípios; as diretrizes estabelecem objetivos a serem atingidos, em geral referentes a questões econômicas, políticas ou sociais. Em eventual colisão entre princípios, aquele com peso (ou importância) relativo maior se sobrepõe ao outro, sem, no entanto, perder a sua validade, permanecendo, pois, a possibilidade de sua aplicação em uma outra situação fática. No caso de conflito entre

⁶ A concepção dworkiniana tem como base a estreita relação entre Direito e moral, repudiando a separação pregada pelo positivismo e tendo em Herbert Hart (1996) – segundo o qual, relativamente à separação entre Direito e moral, as disposições normativas não encontram seu pressuposto de validade em uma filosofia política ou em um discurso moral, mas em outras disposições normativas válidas, de acordo com uma norma hierarquicamente superior – o ponto de referência das suas críticas. A contraposição de Dworkin ao pensamento positivista de Hart se refere também ao modelo de Direito enquanto sistema de regras, à idéia de discricionariedade judicial e da impossibilidade de resposta certa única para todos os casos, defendendo a unicidade de solução justa em especial para os chamados casos difíceis.

regras, ou antinomia própria, por não apresentarem uma dimensão de peso, característica dos princípios, da aplicação de uma decorre necessariamente a invalidação das demais a ela contrapostas e será resolvido a partir de critérios obtidos no próprio ordenamento jurídico, como critério hierárquico (*Lex superior derogat inferiori*), cronológico (*Lex posterior derogat priori*) ou da especialidade (*Lex specialis derogat generali*).

Dworkin apresenta uma distinção⁷ entre princípios e diretrizes políticas, segundo a qual enquanto princípio é um padrão que visa à justiça, à equidade, ao devido processo legal ou à outra dimensão de moralidade; as políticas buscam determinar um objetivo a ser atingido, em regra, relativo à melhoria de aspectos econômicos, sociais ou políticos de uma comunidade, com o intuito de promover ou manter uma situação considerada desejável.

Importa mencionar que se vislumbram aqui as regras e os princípios como espécies de normas, em conformidade com o pensamento de Alexy (1997a). Conceção apresentada entre nós, dentre outros, por Grau (1990), segundo o qual se tem a norma jurídica como gênero, da qual são espécies os princípios e as regras jurídicas. Carvalho (2000, p. 10), por sua vez, entende que as normas jurídicas “[...] estão sempre, e invariavelmente, na implicitude dos textos positivados”.

2.2 Robert Alexy

O autor alemão partindo de críticas ao positivismo jurídico ajudou a construir uma nova forma de “enxergar” o direito. Juntamente com doutrinadores como Perelman, Habermas, Dworkin⁸, dentre outros, proporcionou o surgimento do chamado pós-positivismo.

⁷ Dworkin se utiliza da distinção para buscar superar a tradição positivista que afirma a existência de um espaço discricionário ao aplicador do Direito diante da ausência de regra anteriormente positivada, isto é, estaria o magistrado autorizado pelo sistema jurídico a criar e aplicar um direito retroativamente ao caso concreto. Para tanto, o autor americano propõe os direitos como fruto da história e da moralidade, fazendo uso da metáfora do juiz Hércules e, em seguida, da metáfora do romance em cadeia.

⁸ Percebe-se uma influência do autor estadunidense na distinção entre regras e princípios de Alexy, embora aponte estas diferenças entre a sua teoria e a de Dworkin, quando trata os princípios como “mandados de otimização”; por não proceder à distinção entre princípios e políticas (presente em Dworkin) e por atribuir às regras também um caráter *prima facie*.

Pertencente ao que se pode denominar segunda fase da teoria dos princípios, mais preocupada em identificar critérios para melhor fundamentar a aplicação destes, Alexy já percebia as normas⁹ jurídicas como regras e princípios, assentando a sua teoria dos direitos fundamentais¹⁰ especialmente nesta divisão estrutural. Para Alexy (1997a, p. 83)

[...] tanto las reglas como los principios son normas porque ambos dicen lo que debe ser. Ambos pueden ser formulados con ayuda de las expresiones deónticas básicas del mandato, la permisión y la prohibición. Los principios, al igual que las reglas para juicios concretos de deber ser, aun cuando sean razones de un tipo muy diferente. La distinción entre reglas y principios es pues una distinción entre dos tipos de normas.

Destaque-se que, em não conseguindo o modelo de sistema jurídico dividido em regras e princípios satisfazer o déficit de racionalidade do discurso jurídico, Alexy (1997b) acrescenta um terceiro elemento, qual seja a argumentação jurídica¹¹ (procedimentos de aplicação de regras e princípios), estruturando, assim, um modelo de sistema jurídico em três níveis: regras, princípios e procedimentos (regras de argumentação jurídica)¹². Assim se poderiam responder racionalmente os casos difíceis (hard cases) e refutar o decisionismo e a discricionariedade do positivismo jurídico.

Segundo o jurista europeu, as regras são normas que possuem determinações definitivas no âmbito da possibilidade fática e jurídica, exigindo seu cumprimento na exata medida de suas disposições, sujeitando-se a um exercício de validade: se existem possibilidades jurídicas, condições de existência e aplicação, são válidas; se inexistem, são inválidas, conforme menciona Sampaio (1998).

Os princípios, diversamente, são normas jurídicas de onde se

9 Marcelo Campos Galuppo (1998) lembra que Alexy toma como referência de norma o seu conceito "semântico" presente já em Kelsen (1987), de modo que compreende ser a norma o significado extraído de um enunciado.

10 Alexy observa que, em geral, as normas de direitos fundamentais são chamadas de princípios.

11 Veja-se, ainda, sobre o tema Robert Alexy (2001) e a sua Teoria da Argumentação Jurídica.

12 Princípios e regras não regulam por si mesmos sua aplicação, representando apenas dois dos pilares do sistema jurídico, ao qual, para se obter um modelo completo, deve-se agregar um outro pilar, o procedimento de aplicação das regras e princípios. Portanto, os níveis das regras e dos princípios têm de ser completados por um terceiro, o dos procedimentos.

estabelecem mandados de otimização aplicáveis em vários graus, a depender dos condicionamentos¹³ normativos¹⁴ e fáticos¹⁵. Esses mandados de otimização determinam que algo seja cumprido na maior medida fática e juridicamente possível.

As normas principiológicas não veiculam determinações definitivas, como as regras, mas disposições *prima facie*, que podem ser derogadas por outros princípios em caso de colisão; as regras instituem obrigações absolutas, que não podem ser superadas por outras regras, devendo ser cumpridas, como se frisou, na sua exata medida. Percebe-se, aqui, a utilização por Alexy da teoria hermenêutica tradicional, com a possibilidade de se efetuar a subsunção na aplicação de regras, sendo, no entanto, inadequado o uso de tal método na aplicação dos princípios, razão porque o autor busca outros métodos hermenêuticos.

Na teoria aqui em estudo, havendo colisão entre princípios¹⁶, estabelece-se a solução a partir da ponderação entre as normas principiológicas colidentes, quando uma delas recebe a prevalência, no caso concreto, ou seja, a decisão será dada a partir daquele princípio a que se determinou maior peso, sem que isso signifique a invalidação da outra norma, visto que, em outra situação, a distribuição dos pesos pode dar-se de forma diversa.

A concretização de um princípio depende da relação entre ele e outros princípios que constituem o ordenamento jurídico e das relações de colisão que se formam a partir do caso concreto. A solução dos choques entre princípios depende, como se asseverou, da relação de prevalência que se forma a partir das circunstâncias do caso concreto. O caso prático apresenta parâmetros para que se chegue à precedência de um princípio sobre outros, de forma a determinar a não aplicação daqueles que se apresentem, naquele caso, com

13 Utilizando-se da expressão aplicada por Canotilho (1992, p. 173).

14 A aplicação dos princípios depende dos princípios e regras a eles colidentes.

15 O conteúdo dos princípios só é estabelecido diante do caso concreto.

16 Pode-se indicar como exemplo de aplicação prática da teoria de Alexy pelo Supremo Tribunal Federal o HC 82.424-RS que examinou um suposto conflito entre os princípios da liberdade de expressão e da dignidade da pessoa humana, envolvendo a acusação de prática de racismo durante a publicação de livros anti-semitas. A utilização da ponderação foi explicitada nos votos dos Ministros Gilmar Mendes e Marco Aurélio. Destaque-se que ali não se afirmou que a dignidade da pessoa humana (a não discriminação) seria superior hierarquicamente à liberdade de expressão. Logo, um princípio ou outro pode ser ponderado por meio de sua aplicação gradual no caso concreto.

menor peso. Não se há de falar em invalidação de um princípio em decorrência da sua preterição na solução de um problema prático. O que de fato se dá é tão somente o seu afastamento naquela situação específica, podendo ele, em outras circunstâncias, preponderar.

A mencionada ponderação diz respeito ao princípio da proporcionalidade¹⁷, entendida a partir dos seus subprincípios: adequação (verificação da adequabilidade dos meios jurídicos empregados para a obtenção de um determinado fim), necessidade (que a medida restritiva seja indispensável para a conservação do direito fundamental protegido por um princípio ou por outro e que não possa ser substituída por outra tão eficaz quanto, porém menos gravosa) e proporcionalidade em sentido estrito (indica se o meio utilizado é proporcional ao fim almejado).

Em caso de antinomia entre regras¹⁸, deve-se proceder no sentido de reconhecer a invalidade de uma delas ou introduzir uma exceção à regra, para por termo à antinomia, isto é, uma das regras será desconsiderada pela decisão e retirada do ordenamento jurídico, pois será sempre inválida, salvo se for possível estabelecer uma cláusula de exceção. No caso de se fazer necessário a exclusão de uma das regras, deve-se utilizar um dos critérios de solução: hierárquico, cronológico ou da especialidade, embora seja possível proceder observando-se a importância das regras em conflito.

A distinção entre princípios e regras, pois, na visão de Alexy, pode ser resumida, essencialmente, em dois pontos, utilizando-se da lição de Ávila (2003): (a) diferença quanto à colisão: princípios colidentes apenas têm sua realização normativa limitada reciprocamente, ao contrário das regras, cuja colisão é solucionada com a declaração de invalidade de uma delas ou com a abertura de uma exceção que exclua a antinomia; (b) diferença quanto à obrigação que instituem: as regras instituem obrigações absolutas, não superadas por normas contrapostas, enquanto os princípios instituem obrigações *prima facie*, na medida em que podem ser superadas ou derogadas em função dos outros princípios colidentes.

17 Sobre o tema, veja-se, entre nós, Barros (2003).

18 Como exemplo o autor cita o caso da existência de uma lei estadual que proíbe o funcionamento de estabelecimentos comerciais após as 13h e de outra, federal, que permite o funcionamento até 19h. O Tribunal Constitucional alemão solucionou a controvérsia apoiando-se na hierarquia das normas, de forma a pronunciar-se pela validade da legislação federal.

No tocante à diferença quanto à colisão entre princípios, Alexy (1998) afirma a necessidade de construção de regras de prevalência, enquanto para o caso de antinomias entre regras, procura adicionar à perspectiva de Dworkin (questão da validade) cláusulas de exceção que resolvam a antinomia. Deve-se entender que tais cláusulas podem estar contidas no ordenamento jurídico ou serem incluídas pelo aplicador, com base, por exemplo, em princípios.

Relativamente à instituição de obrigação, os princípios carecem de um exame das possibilidades fáticas para sua aplicação, ligando a lei da colisão (sistema de condições de precedências, ou solução da tensão entre mandados de otimização com base na relação de precedência condicionada) aos subprincípios¹⁹ da adequação e da necessidade; em relação às possibilidades normativas, Alexy (1998) apresenta a lei da ponderação, segundo a qual quanto maior o prejuízo relativo ao cumprimento e observância de um princípio, maior será a importância para o adimplemento do outro.

O autor alemão reconhece a possibilidade de contestações ao conceito de princípios jurídicos como mandamentos de otimização. Um, refere-se à possível existência de colisões de princípios cuja solução se dê pela declaração de invalidade de um dos princípios, como ocorre no conflito entre regras. O autor admite esta possibilidade, no entanto, tão somente no caso de princípios de extrema debilidade, que não prevalecem a quaisquer outros em nenhuma situação prática²⁰. Dois, refere-se à existência de princípios absolutos, isto é, fortes e capazes de preponderar em qualquer caso de colisão. Deve-se reconhecer, entretanto, que a existência de princípios absolutos choca-se com o próprio conceito de princípios defendido por Alexy, pois que, primeiro, os princípios absolutos não conheceriam limites jurídicos, mas tão somente fáticos; segundo, a idéia de princípios absolutos não se coaduna com a teoria dos direitos fundamentais, que exige estarem os princípios limitados por questões fáticas e jurídicas²¹.

19 Tais subprincípios estão, juntamente com a proporcionalidade em sentido estrito, entre aqueles que “compõem” o princípio da proporcionalidade.

20 Sobre o tema, Alexy (1998) menciona princípios que se colocam em contradição com todo o ordenamento jurídico, como o princípio da discriminação racial, devendo ser declarados inválidos desde seu primeiro choque com outros princípios, situação que não configura uma verdadeira colisão de princípios jurídicos. Os casos de colisões entre princípios ocorrem no interior do ordenamento jurídico, pela contradição entre princípios válidos.

21 Em defesa da inexistência de princípios absolutos, Alexy (1998) afirma que nem o princípio da dignida-

3 ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA: CONCEITO

A anterioridade tributária de exercício, prevista no art. 150, III, “b” da Constituição Federal de 1988, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos no mesmo exercício financeiro²² em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

A Carta Política vigente estabelece também as exceções quanto à observação da anterioridade de exercício, isto é, quais tributos podem ser cobrados no mesmo exercício financeiro em que se tenha publicado a lei que os instituiu ou aumentou, justificando-se, em geral, pelo caráter urgente ou extrafiscal²³ do tributo. Expressa o parágrafo primeiro do aludido art. 150 que a vedação não se aplica aos empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; imposto de importação; imposto de exportação; IPI; IOF; o denominado imposto de guerra; a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (art. 177, §4º, I, “b”, incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001), hipótese considerada inconstitucional por autores que defendem a anterioridade de exercício como cláusula pétrea²⁴ (v.g. Paulsen, 2006); e as alíquotas, definidas mediante deliberação dos Estados

de da pessoa humana precede em todos os casos, embora não se possa negar a existência de uma série de condições sob as quais ele, com um alto grau de certeza, prepondera sobre os demais, até porque quase não existem razões jurídico-constitucionais que sustentem uma relação de preferência em seu desfavor. Para o autor a norma da dignidade da pessoa humana comporta uma feição dupla, de princípio e de regra, onde como regra, devido a sua abertura semântica, apresenta-se como absoluta, não necessitando, pois, limitação com respeito a nenhuma relação de preferência relevante.

22 O exercício financeiro, de acordo com o art. 34 da Lei nº 4.320/1964, coincide com o ano civil.

23 Nogueira (1995, p. 184-185) leciona: “Esta intervenção, no controle da economia, é realizada pelo Estado, sobretudo por meio de seu poder impositivo. É, pois, no campo da Receita, que o Estado transforma e moderniza seus métodos de ingerência. O imposto deixa de ser conceituado como exclusivamente destinado a cobrir as necessidades financeiras do Estado. [...] É também, conforme o caso e o poder tributante, utilizado como instrumento de intervenção e regulamentação de atividades. É o fenômeno que hoje se agiganta com a natureza extrafiscal do imposto”.

24 O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou positivamente quanto ao reconhecimento da anterioridade de exercício como direito fundamental e cláusula pétrea, como se observa na decisão proferida na ADI 939-DF/Rel. Min. Sydney Sanches, Julgamento 15 dez. 1993. Órgão Julgador Pleno. DJ 18 mar. 1994, p. 5165.

e Distrito Federal, do ICMS referentes a combustíveis e lubrificantes definidos em Lei Complementar²⁵ (sobre os quais o imposto incidirá uma única vez), qualquer que seja a sua finalidade (art. 155, §4º, IV, “c”, parágrafo acrescido pela Emenda Constitucional nº 33/2001).

Sobre a anterioridade, Sacha Calmon (1999, p.186) ensina:

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

Mesmo que a lei que institua ou aumente tributo prescreva a sua entrada em vigor na data da sua publicação, como comumente acontece, a sua eficácia fica postergada para o exercício financeiro seguinte, isto é, antes do início do exercício seguinte, ainda que vigente, a referida lei não será eficaz, e, portanto, não poderá produzir efeitos. Neste sentido leciona Rabello Filho (2002, p. 111): “O que a Carta Fundamental proíbe, a todas as luzes, é que a lei instituidora ou majoradora de tributos ganhe eficácia no mesmo exercício financeiro em que editada”. Ressalte-se que a publicação da lei é complementar ao processo legislativo, determinando a entrada da norma no ordenamento jurídico, e enquanto tal não se verifica não pode produzir efeitos. A publicação é fundamental para o instituto em estudo, vez que faz ele referência especificamente à publicação (Paulsen, 2006).

Não se confundem a anterioridade de exercício e a anualidade²⁶, pois o que esta determina é que nenhum tributo pode ser cobrado no exercício financeiro sem que haja previsão para tanto no orçamento respectivo²⁷, ou, de forma mais clara,

25 O art. 4º da Emenda Constitucional nº 33, de 12 de dezembro de 2001 estabelece: “art. 4º - Enquanto não entrar em vigor a lei complementar de que trata o art. 155, §2º, XII, h da Constituição Federal, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos do §2º, XII, g do mesmo artigo, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria”.

26 Prevista no art. 141, §34 da Constituição Federal de 1946, foi revogada pela Emenda Constitucional nº 18/1965, e reincorporada ao ordenamento através do art. 150, §28 da Carta Política de 1967, sendo, mais uma vez, abolida pela Emenda Constitucional nº 1/1969.

27 José Afonso da Silva (2002) usa o nome de princípio da anualidade, embora reconheça que não se faça mais necessária a prévia autorização orçamentária, mas o respeito à anterioridade da lei instituidora

determina a necessidade de um consentimento anual, por meio da lei orçamentária, para cobrança de tributo, conforme as despesas do Estado em cada exercício financeiro. Embora se possa reconhecer a exclusão da anualidade do ordenamento jurídico pátrio desde a Emenda Constitucional nº 1/1969, há quem defenda a sua permanência, porém com outro enfoque, na Carta Maior atual²⁸.

Não se confundem, também, o instituto em estudo e a irretroatividade, pois esta determina que a lei não poderá incidir sobre fatos geradores ocorridos antes da sua vigência, isto é, a norma não poderá atingir fatos consumados, em nada relacionando-se com o exercício financeiro, característico da anterioridade.

Ao longo dos anos, porém, o instituto em tela enfraquecia-se, em virtude das modificações tributárias “ao apagar das luzes” dos exercícios financeiros, como a majoração de tributos através de leis editadas em 31 de dezembro, e que, com o respaldo legal do princípio da anterioridade de exercício, podiam ser cobrados já a partir de 1º de janeiro, exercício financeiro seguinte. A jurisprudência pátria²⁹ posicionava-se pelo reconhecimento de tal procedimento estatal como constitucional, como não poderia deixar de ser, visto que amparado pela anterioridade em estudo.

Uma importante contribuição no sentido de, senão resolver, pelo menos amenizar a discrepância acima referida quanto à anterioridade de exercício, foi trazida pela Emenda Constitucional nº 42, de 31 de dezembro de 2003, que incluiu a alínea “c” ao inciso III do art. 150 da Constituição Federal de 1988. Trata-se da anterioridade nonagesimal, que não se confunde com a prevista no art. 195, §6º da mesma Carta Política, esta aplicável, especificamente, às contribuições para custeio da seguridade social; aquela, aplicável aos tributos em geral, com as exceções expressamente previstas.

Segundo o “novo” dispositivo, os tributos somente podem ser

ou majoradora de um tributo ao exercício financeiro em que será cobrado.

28 Veja-se Misabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização da obra “Limitações constitucionais ao poder de tributar” de Baleeiro (1997, p. 48); ainda, Martins (1989), fundamentando o seu pensamento no art. 167 da Constituição Federal.

29 Como exemplo veja-se decisão do STF proferida pela 1ª Turma no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 254.654-5, relator Ministro Moreira Alves, publicada no Diário da Justiça de 31 de março de 2000.

cobrados depois de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, determinando a concomitante observância da anterioridade de exercício, isto é, os institutos (anterioridades de exercício e nonagesimal) devem ser, em geral, aplicados simultaneamente.

A referida Emenda Constitucional que incluiu a anterioridade nonagesimal, ou, chame-se de especial, apenas para diferenciá-la daquela prevista no art. 195, §6º da CF/88, previu também exceções à sua aplicação: impostos de importação; de exportação; de renda; sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; extraordinários de guerra; empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência; e a fixação da base de cálculo dos impostos sobre veículos automotores e sobre a propriedade territorial urbana.

Comunga-se com a tese daqueles que vêem no instituto em estudo um direito fundamental, ainda que fora do elenco estabelecido pelo art. 5º da Constituição Federal de 1988, mas em consonância com o parágrafo segundo do mencionado artigo, adotando-se a posição de autores, como Sarlet³⁰ (2007), que sustentam a existência de direitos fundamentais dispersos pela Carta Política. Importa ressaltar a já mencionada decisão proferida pelo STF na ADI 939-DF, no sentido de corroborar com o pensamento aqui exposto, em que reconheceu a anterioridade tributária de exercício como direito fundamental do contribuinte e como cláusula pétreia. Embora a decisão tenha-se referido especificamente à anterioridade de exercício, poder-se-ia estendê-la à anterioridade especial, em virtude da semelhança entre ambos os institutos.

Em algumas situações o presente estudo irá referir-se, somente para fins didáticos, à anterioridade tributária de exercício. Esta, porém, tem a mesma estrutura de aplicação daquela que aqui

30 O autor (2007, p. 91) define como direitos fundamentais “todas aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram, por seu conteúdo e importância (fundamentalidade em sentido material), integradas ao texto da Constituição e, portanto, retirada da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentalidade formal), bem como as que, por seu conteúdo e significado, possam lhes ser equiparados, agregando-se à Constituição material, tendo, ou não, assento na Constituição formal (aqui considerada a abertura material do catálogo)”.

se denominou especial (a anterioridade nonagesimal aplicável aos tributos em geral, não destinados ao custeio da seguridade social), logo o que se desenvolve sobre a anterioridade de exercício é aplicável, também, à especial.

4 ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA: REGRA OU PRINCÍPIO?

Visa este capítulo a identificar a anterioridade constitucional tributária como regra ou princípio, tomando por base a concepção de Robert Alexy. Antes, porém, destacam-se algumas posições doutrinárias sobre o tema, em função da sua relevância didática.

Em artigo contrapondo as críticas procedidas por Humberto Ávila (2003) às teorias de Dworkin e Alexy sobre a distinção entre regras e princípios³¹, Silva (2003, p. 613), que denomina as concepções que consideram os princípios como “mandamentos nucleares”³² ou “disposições fundamentais” de tradicionais, afirma, ao expor uma comparação entre o conceito de princípio destas teorias e de Alexy, que

Essa diferença entre os conceitos de princípio tem conseqüências importantes na relação entre ambas as concepções. Essas conseqüências, no entanto, passam muitas vezes despercebidas, visto que é comum, em trabalhos sobre o tema, que se proceda, preliminarmente, à distinção entre princípios e regras com base nas teorias de Dworkin ou Alexy, ou em ambas, para que seja feita, logo em seguida, uma tipologia dos princípios constitucionais, nos moldes das concepções que acima chamei de mais tradicionais. Há, contudo, uma contradição nesse proceder. Muito do que as classificações tradicionais chamam de princípio, deveria ser, se seguirmos a forma de distinção proposta por Alexy, chamado

31 Destaque-se que as críticas ali formuladas abrangem outros autores que estudam o tema, como Larenz, Esser e Canaris.

32 Veja-se Mello (1993, p. 408), para quem, em linha com o pensamento de Canaris, os princípios são mandamentos nucleares, o alicerce do sistema jurídico. Somente com o auxílio deles seria possível ao intérprete alcançar uma visão unitária do ordenamento jurídico. Para ele seria mais grave a violação de um princípio do que a de uma regra, pois aquela implicaria ofensa não a um mandamento específico, mas ao sistema como um todo.

de regra. Assim, falar em princípio do nulla poena sine lege, em princípio da legalidade, em princípio da anterioridade, entre outros, só faz sentido para as teorias tradicionais. Se se adotam os critérios propostos por Alexy, essas normas são regras, não princípios.

Reconhece, pois, o doutrinador pátrio que, a partir dos critérios estabelecidos pelo autor alemão, a anterioridade tributária, mesmo em se considerando o instituto como norma fundamental, é caracterizada com regra, em função da sua estrutura normativa, isto é, não expressa a norma direitos (do contribuinte) e deveres (do ente tributante) *prima facie*, mas direitos e deveres absolutos.

No mesmo diapasão, Luciano Amaro (2004) afirma que a lei que deve submeter-se à anterioridade tributária ou foi ou não editada até o último dia do exercício financeiro³³, decorrendo tal conclusão da simples verificação cronológica. Percebe o autor que se trata a anterioridade tributária de uma norma de aplicação absoluta, logo uma regra, não um princípio, a partir do pensamento de Alexy, embora Amaro não mencione expressamente o autor europeu.

Importa destacar a tese defendida por alguns doutrinadores quando vislumbram na anterioridade tributária o caráter principiológico. Citem-se como exemplo, Carrazza (2002), adepto da teoria de Josef Esser; Torres (1999), que ao discorrer sobre uma ordem de concretização do direito – partindo dos valores, passando pelos princípios e subprincípios e realizando-se nas regras – destaca a anterioridade como exemplo de princípio tributário; e, ainda, Machado (2001).

Outra posição que interessa trazer à baila é a adotada por Ávila (2003), quando o autor procede a críticas contra algumas teorias referentes a princípios e regras e ressalta que somente se pode classificar uma norma como uma espécie ou outra após a construção efetuada pelo intérprete. Segundo o autor (2003, p. 34), a previsão constitucional da anterioridade tributária de exercício, aqui podendo, por analogia, ser estendida à anterioridade especial, pode ser entendida como regra se, quando da sua aplicação, identificá-la o

³³ Embora o exemplo do autor faça referência especificamente à anterioridade de exercício, pode-se analogicamente estendê-la à especial, considerando, neste caso, os noventa dias.

intérprete “como mera exigência de publicação da lei antes do início do exercício financeiro da cobrança”³⁴ ; ou pode ser aplicada como princípio, caso o aplicador identifique no instituto “a finalidade de realizar o valor previsibilidade”, no sentido de proibir a majoração tributária sem que o sujeito passivo tenha conhecimento do conteúdo das previsões legais a que estará obrigado.

Analisando-se a partir da concepção de Robert Alexy, pode-se identificar a anterioridade tributária como regra. Eis a razão, adotando, com o objetivo de tornarem claras as exposições, a lição de Ávilla (2003) quanto à divisão em dois tipos de diferenciação mencionadas pelo autor europeu.

De acordo com a diferença apresentada por Alexy relativa à obrigação que instituem ³⁵, a obrigação imposta pela anterioridade tributária é absoluta, isto é, se houver uma norma que institua ou aumento tributo em um exercício financeiro, esta só poderá ter eficácia no exercício seguinte (e depois de decorridos noventa dias), e qualquer norma que descumpra tal preceito será, para o exercício seguinte, inaplicável. Não se está, pois, diante de uma obrigação *prima facie*, mas absoluta, caracterizando-se o instituto como regra.

Pegue-se um exemplo: se uma lei for publicada em 31 de dezembro de 2007, em respeito à previsão do instituto em estudo, somente será aplicável a partir de 1º de abril de 2008, respeitando o exercício seguinte (anterioridade de exercício) e o prazo de noventa dias (anterioridade especial). Em se considerando a referida lei como publicada em 2 de janeiro de 2008, não poderá ela ter eficácia no ano de 2008, pois, mesmo que o tributo ali mencionado pudesse ser cobrado noventa dias após a publicação da norma, o que respeitaria a anterioridade especial, não poderia ele (o tributo) ser cobrando no próprio exercício 2008, vez que a anterioridade de exercício exige que tal cobrança somente se dê no exercício seguinte, no caso, em 2009. Logo, diante da taxatividade do acima exposto, percebe-se o instituto como regra.

34 Ou, para abranger a anterioridade especial, como mera exigência de publicação da lei antes do início do exercício financeiro e, pelo menos, noventa dias antes da cobrança do tributo.

35 Relembre-se: as regras determinam obrigações absolutas, não superadas por normas contrapostas, enquanto os princípios instituem obrigações *prima facie*, na medida em que podem ser superadas ou derogadas em função dos outros princípios colidentes.

Veja-se, agora, a partir da diferença alexiana quanto à colisão³⁶. Considere-se um conflito entre normas que determinem o aumento ou a criação de tributos. Parta-se de exemplos: 1. Se uma norma aumentou um tributo, e outra, suponha-se no mesmo exercício financeiro, majorou o mesmo tributo (imagine-se, com aplicação de alíquota diferente da primeira), deve-se observar o critério (cronológico, da especialidade, etc.) que determinará a validade de uma das normas em choque, e, ao mesmo tempo, considerar a invalidade da outra; 2. Se, no entanto, a segunda norma somente foi publicada no exercício seguinte, de início somente a primeira será aplicável no exercício seguinte, sendo, pois, a segunda inválida (para o exercício imediatamente seguinte), salvo se se tratar de um tributo elencado entre as exceções à anterioridade tributária, caso em que a segunda poderá ser aplicada. Perceba-se que na segunda hipótese não se fala em invalidar a primeira norma, mas em aplicar de imediato a segunda, vez que acobertada pelas exceções constitucionalmente previstas.

Eis, outra vez, o instituto como regra, em ambos os casos. No primeiro exemplo do parágrafo anterior, diante do conflito normativo, tem-se a necessidade de aplicação de alguns dos critérios (por exemplo, cronológico, hierárquico ou da especialidade) conhecidos para considerar válida apenas uma das regras, e inválida a outra, de forma a retirar esta do ordenamento. No segundo exemplo, em outra antinomia entre regras, tem-se a aplicação de uma “regra” de exceção, isto é, a norma publicada em segundo lugar, já no exercício financeiro seguinte, poderá ter aplicabilidade, desde que o tributo por ela tratado esteja entre as exceções elencadas no parágrafo primeiro do art. 150 da Constituição Federal, ou seja, tributos dos quais não se exijam a observância da anterioridade de exercício.

No tocante à colisão entre princípios, não se identifica a que princípio poderia a anterioridade tributária, enquanto princípio, entrar em choque, pois como se percebe as suas determinações ou são aplicáveis ou não. A menos que se considere um estado de exceção, isto é, quando, por exemplo, o Poder Público determinasse a majoração de tributo a ser cobrado no mesmo exercício (e/ou em

³⁶ Repita-se, as regras têm o conflito solucionado com a declaração de invalidade de uma delas ou com a abertura de uma exceção que exclua a antinomia, enquanto princípios colidentes apenas têm sua realização normativa limitada reciprocamente.

prazo inferior a noventa dias) da publicação da lei que procede a tal aumento, fato em que entraria a anterioridade tributária em colisão, dentre outros, com o princípio da segurança jurídica³⁷. Neste momento, o aplicador do Direito deve fazer uso da ponderação no intuito de identificar, no caso concreto e considerando os condicionamentos fáticos e jurídicos, a norma a ser aplicada. Neste caso, e somente nele, vislumbra-se, a partir da concepção alexiana, a anterioridade tributária como princípio.

5 CONCLUSÃO

As diversas espécies tributárias, em regra, visam a fomentar financeiramente os entes públicos, permitindo-lhes o atendimento dos princípios constitucionais básicos, como o direito à vida, à segurança, à educação, dentre tantos outros, materializando-os através de uma ação capaz de trazer dignidade e cidadania a todos os seus administrados. A arrecadação dos tributos por parte destes entes federados deve respeitar, porém, as determinações previstas na Constituição Federal de 1988, em especial as denominadas limitações ao poder de tributar, onde são definidas prescrições cujo não atendimento vicia o ato da administração de inconstitucionalidade.

Dentre as limitações elencadas pela Carta Política vigente, procedeu-se ao estudo no presente trabalho da anterioridade tributária, abrangendo a de exercício e a, aqui denominada, especial, incluída pela Emenda Constitucional nº 42/2003.

As limitações em estudo determinam que o ente público somente possa cobrar um tributo no exercício financeiro seguinte àquele em que foi publicada a lei que o instituir ou majorar (anterioridade de exercício) e após decorridos noventa dias da publicação desta mesma lei (anterioridade especial). As duas anterioridades devem ser respeitadas, em geral, de forma concomitante, salvo os casos constitucionalmente previstos.

37 Carrazza (2002) afirma que a anterioridade tributária se constitui em corolário lógico do princípio da segurança jurídica, uma vez que tem como objetivo evitar surpresas para o administrado através da instituição ou majoração de tributos.

Consciente da importância do estudo acerca do caráter principiológico ou, mais claramente, da identificação de uma norma como princípio ou regra, buscaram-se as teorias doutrinárias sobre o tema de forma a possibilitar a caracterização do instituto em estudo como regra ou princípio.

Dentre as diversas teorias sobre a distinção entre princípios e regras, pode-se conhecer, de forma sucinta, a concepção cuja distinção tem caráter quantitativo, em que a caracterização em um ou outro tipo se dá em razão do grau de generalidade e abstração; além da tese de distinção qualitativa, destacando as posições de autores como Esser (os princípios são fundamentos para aplicação das regras, enquanto estas possuem a estrutura de hipótese e consequência); Larenz (os princípios apresentam-se como pensamentos diretivos); Canaris (os princípios possuem um conteúdo valorativo, materializado pelas regras) e Dworkin (as regras são aplicadas ao modo tudo ou nada, enquanto os princípios contêm fundamentos a serem utilizados em conjunto com fundamentos provindos de outros princípios; em caso de antinomia entre regras, deve-se aplicar uma delas e reconhecer a invalidade da outra, e, no caso de colisão entre princípios, aquele que, no caso concreto, possuir maior peso relativo será aplicado, sem que perca o outro a sua validade).

A teoria de Robert Alexy, por sua vez, foco central do trabalho, expressa que as regras constituem-se em determinações definitivas, exigindo-se o seu cumprimento na exata medida das suas prescrições; enquanto os princípios estabelecem mandados de otimização, que determinam que algo seja realizado na maior medida fática e jurídica possível, estabelecendo deveres *prima facie*, que podem não ser aplicados, por derogados por outro princípio colidente, no caso concreto. Na ocorrência de antinomia entre regras, afirma Alexy que uma delas deverá ser reconhecida como inválida, ou se deve utilizar uma regra de exceção, de forma a excluir a antinomia; em eventual colisão de princípios, deve-se proceder a uma ponderação, a partir do caso concreto, por meio do princípio da proporcionalidade, de forma a identificar a norma principiológica prevalecente, sem que a outra seja declarada inválida.

Como se viu, a caracterização da anterioridade tributária como regra ou princípio não é pacífica na doutrina. Alguns autores a consideram como regra: para Virgílio Afonso da Silva muito do que as classificações tradicionais chamam de princípio, deveria ser, a partir da distinção proposta por Alexy, chamado de regra, como o “princípio” da anterioridade, que só faz sentido como tal para as teorias tradicionais; e Luciano Amaro, o qual afirma que a lei que deve submeter-se à anterioridade ou foi ou não editada até o último dia do exercício financeiro, decorrendo a conclusão tão somente da verificação cronológica. Outras percebem o instituto como princípio, como Roque Carraza, utilizando-se da teoria de Esser; Ricardo Lobo Torres, que ao discorrer sobre uma ordem de concretização do direito – partindo dos valores, passando pelos princípios e subprincípios e realizando-se nas regras – destaca a anterioridade como exemplo de princípio tributário; e Hugo de Brito Machado. Para Humberto Ávila, a anterioridade tributária será regra se, quando da sua aplicação, identificá-la o intérprete apenas como uma exigência de publicação da lei no exercício financeiro anterior ao da cobrança; e será princípio caso o aplicador identifique no instituto o objetivo de proibir a majoração tributária sem que o sujeito passivo tenha conhecimento do conteúdo das previsões legais a que estará obrigado (proteção do valor previsibilidade).

Observando-se a anterioridade constitucional tributária de acordo com a concepção de Alexy, pode-se percebê-la, de forma geral, como regra. Primeiro, porque a obrigação imposta pelo instituto é absoluta, isto é, se uma norma institui ou aumenta tributo em um exercício financeiro, somente poderá ter eficácia no exercício seguinte e depois de decorridos noventa dias da publicação, sendo inaplicável qualquer norma que descumpra tais preceitos. Segundo, porque não se pode identificar princípio que entre em colisão com o instituto, exceto em caso de estado de exceção, por exemplo, se o Poder Público determinasse o aumento de tributos no mesmo exercício (e/ou em prazo inferior a noventa dias) da publicação da lei que o tiver majorado, fato em que entraria a anterioridade tributária em conflito, por exemplo, com o princípio da segurança jurídica. Somente neste caso, vislumbra-se, a partir da teoria alexiana, a anterioridade tributária como princípio.

6 REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Trad. Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997a.

_____. **El concepto y la validez del derecho**. 2. ed. Barcelona: Gedisa, 1997b.

_____. **Derecho y razón práctica**. 2. ed. México: Distribuciones Fontamara, 1998.

_____. **Teoria da argumentação jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica**. Trad. de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARROS, Suzana de Toledo. **O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais**. 3. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad. Maria Celeste Cordeiro dos Santos. 10. ed. Brasília: UNB, 1999.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Publicado no Diário Oficial da União [Brasil] de 05 de outubro de 1988, p. 01. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 14 maio 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.325-5**, Pleno, Brasília, DF, 23 set. 2004, Diário da Justiça, 6 out. 2006, p. 32.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 82.424**, Pleno, Brasília, DF, 17 set. 2003, Diário da Justiça, 19 set. 2004, p. 17.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental n. 254.654-5**, 1a. Turma, Brasília, DF, 14 mar. 2000, Diário da Justiça, 31 mar. 2000, p. 51.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939**, Pleno, Brasília, DF, 15 dez. 1993, Diário da Justiça, 18 mar. 1994, p. 5165.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito**. Trad. A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2002.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. Coimbra: Almedina, 1992.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição 1988: sistema tributário**. 8. ed. São Paulo: Forense, 1999.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira Faedrich. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

GALUPPO, Marcelo Campos. Princípios jurídicos e a solução de seus conflitos: a contribuição da obra de Alexy. In **Revista da faculdade mineira de direito**, Belo Horizonte. 2. sem/1998, v. 1, n. 2.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988: interpretação e crítica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HART, Herbert L. A. **O conceito de direito**. Trad. de Armindo Ribeiro Mendes. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian,