

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);
- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);
- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);
- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 08 - Portaria nº 02, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, sob nº 7, (Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

83

SECRETARIA DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA  
DO ESTADO DE SÃO PAULO  
FAZESP - NÚCLEO DE  
DOCUMENTAÇÃO E INFORMAÇÃO  
02/08/2002

## Princípio da Anterioridade - uma Proposta para sua Interpretação

*Eduardo Bottallo*

### 1. Esclarecimento Inicial

As origens do princípio da anterioridade estão assentadas na Magna Carta de 1215, como uma das mais sólidas e enraizadas garantias que integram o "estatuto do contribuinte".

Entre nós, contudo, sua trajetória tem sido extremamente tormentosa. A Constituição de 1967/69, literalmente, o aviltou, a ponto de possibilitar que, em tese, a totalidade dos tributos pudesse ser excluída de sua observância, desde que assim dispusesse lei complementar. Como se vê, um preceito constitucional, de tão nobre origem, com sua eficácia sujeita ao alvedrio de norma de inferior hierarquia.

Com o advento da atual Constituição, o quadro não se alterou substancialmente, o que leva a constatar-se que a garantia, mais e mais, tende a converter-se em mera proposta retórica.

A preocupação de abrir caminhos capazes de resgatar a utilidade de tão importante preceito levou-me a alinhar algumas idéias, como parte de um estudo mais amplo, centrado no imposto sobre produtos industrializados, por ironia, tributo não alcançado pela anterioridade.<sup>1</sup>

Agora, pareceu-me oportuno apresentá-las de modo mais específico e sistematizado.

Sem qualquer jactância, sinto-me à vontade para destacar a originalidade da concepção. Não que isso se mostre suficiente para que méritos, nela, possam ser reconhecidos. Porém, o simples fato de tratar-se de abordagem nova poderia trazer outras e melhores contribuições para o debate do tema e - o que é mais importante - para a revitalização do princípio que, como tudo indica, sem que lhe seja dado rápido e imediato socorro, caminha, a passos largos, para a total banalização.

### 2. Anterioridade e Segurança Jurídica

O princípio da anterioridade tributária é veiculado no art. 150, III, b, da Constituição.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> *Fundamentos do IPT (Imposto sobre Produtos Industrializados)*, São Paulo, 2002, RT.

<sup>2</sup> Constituição Federal: "Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III - cobrar tributos: (...) b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou."

Cabe, de início, destacar o consenso com que a doutrina associa a incidência da anterioridade à idéia de segurança jurídica.

Lembra Geraldo Ataliba, que um (o princípio da segurança jurídica) encontra no outro (o princípio da anterioridade) precioso estêio: repudia-se a tributação de surpresa que venha a desorganizar os negócios e as atividades profissionais dos contribuintes; não se permite que, sem esta mais aquela, o contribuinte se veja enredado nas malhas de nova e inesperada exigência fiscal.

Sacha Calmon, seguindo a mesma linha, considera a anterioridade uma das maneiras pela qual o direito acolhe o princípio da não-surpresa:

"O princípio da não-surpresa do contribuinte é de fundo axiológico. É valor nascido da aspiração dos povos de conhecerem com razoável antecedência o teor e o quantum dos tributos a que estariam sujeitos no futuro imediato, de modo a poderem planejar as suas atividades, levando em conta os referenciais da lei.

De quatro maneiras o Direito recepciona e realiza o princípio da não-surpresa, materializando-o juridicamente:

a) pelo princípio da anualidade que predica a inclusão da lei tributária material na lei do orçamento ou ânuua (daí a denominação anualidade);  
b) pelo princípio da posteriorização genérica da eficácia das leis fiscais, do tipo: "A lei fiscal só produzirá efeitos após 120 (cento e vinte) dias da data de sua publicação";  
c) pelo princípio de se fixar especificamente, por tipo de tributo ou por espécie de imposto, um lapso de tempo para que a lei produza seus efeitos, tenha eficácia. E o caso entre nós das contribuições sociais que guardam um espaço de tempo de 90 (noventa) dias para cobrarem eficácia (art. 195, § 6º, da CF);  
d) finalmente, através do princípio de anterioridade da lei fiscal em relação ao exercício de sua cobrança. Assim, a lei que institui ou majora o tributo num ano, digamos 1989, só pode desencadear o dever do contribuinte de pagar o tributo ou a sua majoração no exercício seguinte, ou seja, no ano de 1990.

O Brasil, nos termos da Constituição Federal de 1988, desconhece as fórmulas descritas em (a) e (b). Adota a prevista em (c) e (d)."<sup>3</sup>

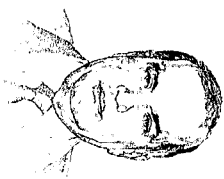
Roque Antonio Carrazza reafirma a mesma idéia:  
"De fato, o princípio da anterioridade veicula a idéia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Ele não permite que, da noite para o dia, alguém seja colhido por uma nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depara com regras tributárias claras, estáveis e seguras. E, mais do que isso que tenha o reconhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar sua vida econômica."<sup>4</sup>

Em seu clássico e consagrado estudo sobre as limitações do poder de tributar, Alionar Baleeiro, aludindo à garantia da anualidade - já que analisava a Constituição de 1946 -, também ressaltava o seu objetivo de "salvaguardar o contribuinte contra surpresas fiscais".<sup>5</sup>

<sup>3</sup> *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 4ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999, pp. 226-227.

<sup>4</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 13ª ed., São Paulo, Malheiros, 1999, p. 138.

<sup>5</sup> *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*, 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 56.



**Eduardo Bottallo**  
é Mestre e Doutor em  
Direito Tributário e  
Professor na área de  
Direito Público das  
Faculdades de Direito  
da USP e de São  
Bernardo do Campo.

As referências doutrinárias poderiam multiplicar-se.

Porém, as aqui colacionadas são suficientes para demonstrar que autores de elevada respeitabilidade não divergem em acentuar a íntima e profunda relação existente entre a anterioridade e a necessidade de não permitir que, abruptamente, o contribuinte seja colhido por novas exigências fiscais.

### 3. Anterioridade "Mitigada"

Vejam, agora, a regra, do art. 195, § 6º, c/c o art. 149, parte final, da CF:

Como se sabe, estes preceitos determinam a observância da vacância de noventa dias para a vigência de atos normativos que venham a instituir ou majorar a cobrança das contribuições vinculadas à Seguridade Social (a denominada anterioridade nonagesimal).<sup>6</sup>

Trata-se de determinação da qual decorrem importantíssimos efeitos, eis que, ao contrário das que a antecederam, a atual Constituição Federal indica, de modo objetivo, indubitoso e preciso, um prazo mínimo de salvaguarda a ser garantido ao contribuinte para que seu direito subjetivo à justa tributação não sofra maltratos por violação à garantia da não-surpresa.

Neste passo, é importante notar que a regra agora em estudo constitui modalidade de anterioridade "mitigada" ou "especial", vale dizer, uma forma de exceção ao princípio maior que é aquele objeto do art. 150, III, b, da CF.

Esta característica de exceção, aliás, fica bem ressaltada nas seguintes observações de Misabel Derzi:

"Apenas as contribuições sociais, destinadas ao custeio da Seguridade Social, escapam ao clássico princípio da anterioridade da lei ao exercício financeiro de aplicação, sucedâneo imperfeito do princípio da autorização orçamentária. No entanto, a Carta Magna resguarda o contribuinte contra a surpresa tributária, impondo um interstício de noventa dias entre a data de publicação da lei e de sua eficácia e aplicação."<sup>7</sup>

### 4. A Exceção não pode ser mais Abrangente e Eficaz do que a Regra

Pois bem. Se a Lei Maior, cuidando de disciplinar um caso de abrandamento ou limitação (conquanto parcial) do princípio da anterioridade, fixou o período mínimo de noventa dias para a exigência de contribuição social nova ou majorada, então, parece lógico e consequente sustentar que a correia intelectual da regra do art. 150, III, b, exige que a lei nova, instituída ou aumentando tributo, obedeça antecedência, pelo menos um dia maior, em relação ao exercício financeiro em que a exação criada ou majorada possa ser exigida.<sup>8</sup>

Na verdade, esta interpretação bem se presta a combater o crescente e acelerado esvaziamento que o princípio da anterioridade vem sofrendo e que, se não for vigorosamente contido, acabará por decretar, na prática, o seu desaparecimento do rol das garantias constitucionais do contribuinte.

<sup>6</sup> A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal distingue, para fins de incidência do princípio da anterioridade, as contribuições sociais "gerais" e aquelas que se vinculam à Seguridade Social. As primeiras, estão sujeitas à observância da regra da anterioridade, como constante do art. 150, III, b, da CF; as segundas à "anterioridade nonagesimal". Neste sentido o RE 148.734-2, rel. Min. Carlos Velloso.

<sup>7</sup> *Limitações...*, cit., p. 69 (nota atualizadora).

<sup>8</sup> Assim esta lei haveria de ser publicada, no máximo, até o dia 2 de outubro do exercício anterior.

A doutrina e a jurisprudência não têm se furtado em apontar a intensidade deste processo de deterioração, mas, a bem da verdade, o fazem sem oferecer alternativas para o enfrentamento do problema, como a que, agora, se propõe.

Sacha Calmon colaciona ressignadas observações sobre a posição de nossa Suprema Corte em face do princípio:

"(...) a não-surpresa, jurisdicizada pela anualidade ou pela anterioridade, não tem conseguido, no Brasil, vigor correspondente à importância dos valores que carrega.

O Supremo Tribunal Federal cumpriu o seu papel de guarda da Constituição Federal ao não permitir que se criasse novo imposto, excepcionado do princípio da anterioridade. Mas parece-nos que o mais importante desta histórica decisão da Suprema Corte tenha sido o alerta constante, nos votos vencidos, no sentido de que a anterioridade, como garantia de não-surpresa, é uma retórica constitucional. Há precedência nesta afirmação.

De fato, lei publicada em dezembro para vigor em janeiro do ano seguinte é lei que carrega um mínimo, quase nada dos valores que a anterioridade pretende assegurar."<sup>9</sup>

O TRF da 3ª Região, em acórdão relatado pela eminente Lucia Figueiredo, também tratou do tema. De passagem, é certo, porém com acuidade. Sem que se faça necessário, nesta oportunidade, referir ao mérito da questão objeto do julgamento, o seguinte trecho da decisão bem ilustra o ponto que agora fez nossos cuidados:

"Demais disso, a própria anterioridade, postulada pelo art. 150, III, b, da Constituição Federal vem sendo, a nosso ver, mal interpretada. Deveras, se, para as contribuições de seguridade social, assegura-se a anterioridade de 90 dias, privilegiando-as, como e por que a anterioridade que se pretende ocorra antes do exercício fiscal, poderia atingir fatos tributários antes dela ocorridos?"<sup>10</sup>

Trata-se, portanto, de um quadro bastante bizarro, onde um solene princípio de garantia e defesa do contribuinte, assim secularmente proclamado, apresenta-se reduzido, em termos de eficácia, a mero formalismo, fazendo com que, neste particular, a nossa Lei Maior fique longe de corresponder àquela idéia de "Constituição real", tão ardentemente defendida por Ferdinand Lassalle.<sup>11</sup>

Com efeito, deve ser veementemente rejeitado o entendimento segundo o qual não viola o princípio da anterioridade a circunstância de lei nova, instituidora ou majoradora de tributo, adquirir eficácia no exercício subsequente, mesmo quando publicada (nos casos em que efetivamente o é) nos estertores do exercício anterior.

<sup>9</sup> *Op. cit.*, p. 227 - grifamos. A decisão a que o autor faz referência é a que declarou inconstitucionalidade da EC 3/93, na parte em que determinava a cobrança do então IPVDF já no exercício de 1993 e, portanto, sem observância da anterioridade. Posteriormente, comentando esta decisão, o Min. Francisco Rezak, um dos substitutos do voto vencido mencionado na transcrição *supra*, chegou a ponto de afirmar que a anterioridade não passara de "(...) um princípio de comodidade orçamentária, quem sabe se concebido sobretudo para facilitar a vida de autônomos, que organizam as empresas, que pagam e o Fisco, que recolhe tributos" ("Poder Judiciário e Garantias da Sociedade", *Revista de Direito Tributário*, vol. 63, p. 151).

<sup>10</sup> *Op. cit.*, p. 227 - grifamos. A decisão a que o autor faz referência é a que declarou inconstitucionalidade da EC 3/93, na parte em que determinava a cobrança do então IPVDF já no exercício de 1993 e, portanto, sem observância da anterioridade. Posteriormente, comentando esta decisão, o Min. Francisco Rezak, um dos substitutos do voto vencido mencionado na transcrição *supra*, chegou a ponto de afirmar que a anterioridade não passara de "(...) um princípio de comodidade orçamentária, quem sabe se concebido sobretudo para facilitar a vida de autônomos, que organizam as empresas, que pagam e o Fisco, que recolhe tributos" ("Poder Judiciário e Garantias da Sociedade", *Revista de Direito Tributário*, vol. 63, p. 151).

<sup>11</sup> Em seu célebre ensaio sobre a Constituição, Lassalle, formula a indagação e, imediatamente, a responde: "Quando podemos dizer que uma Constituição escrita é boa e duradoura? A resposta é clara e parte logicamente de quanto temos exposto: Quando essa Constituição escrita corresponder à Constituição real e tiver suas raízes nos fatores do poder que regem o país. Onde a Constituição escrita não corresponde à real, irrompe inevitavelmente um conflito impossível evitar e no qual, mais dia menos dia, a Constituição escrita a folha de papel, sucumbirá necessariamente perante a Constituição real, a das verdadeiras forças vivas do país." (*Que é uma Constituição?*, p. 98)

E esta imperativa rejeição mostra-se, de todo, justificada pela constatação de que a Constituição, quando pretendeu abrandar e flexibilizar a incidência do princípio em relação a uma espécie particular de tributo (as contribuições para custeio da Seguridade Social), o fez mediante a fixação do interregno mínimo de noventa dias entre a data de publicação da lei nova e a efetiva cobrança da exação por ela instituída ou majorada.

Ora, o fenômeno que torna a exceção muito mais eficaz do que a regra envolve, para dizer o mínimo, um manifesto paradoxo, frente ao qual a postura do intérprete não pode ser contemplativa, passiva ou de mera perplexidade, como revelam os esboços aqui colacionados.

Pelo contrário, em contexto como este, mais do que nunca, deve ter-se em mente que as normas e princípios de Direito formam um conjunto harmônico e intercomunicante, que atasta a apreciação escoteira de seus componentes, sobretudo quando possa levar a conclusões absurdas e inconseqüentes.<sup>12</sup>

Há de prevalecer, portanto, o método sistemático que exige se confronte cada norma com as demais, sobretudo - e este é o caso - quando relacionadas com o mesmo instituto, e sob as diretrizes e a inspiração dos princípios gerais.

Carlos Maximiliano, com lucidez, bem destaca a idéia - de resto consagrada - de que somente se pode chegar ao real significado de cada norma pela consideração de todo ao qual ela pertence:

"Por umas normas se conhece o espírito das outras. Procura-se conciliar as palavras antecedentes com as conseqüentes, e, do exame das regras em conjunto, deduzir o sentido de cada uma.

(...)"

Cada preceito, portanto, é membro de um grande todo; por isso do exame em conjunto resulta bastante luz para o caso em apreço.<sup>13</sup>

Por outro lado, tão importante quanto interpretar cada norma, para, sob o enfoque sistemático, chegar-se à sua adequada inteligência, é zelar para que a sua compreensão leve em conta, também, o papel que lhe está reservado como preceito disciplinador de determinada situação de relevância social.

No caso concreto, a doutrina aponta que o princípio da anterioridade se relaciona com o princípio da não-surpresa, e ambas servem ao propósito da segurança jurídica que, em matéria tributária, a Constituição Federal assegura aos contribuintes.<sup>14</sup> Assim, este sentido teleológico há de ser erigido como o grande ponto de referência para a determinação do alcance do preceito que o consagra.

Ora, a teleologia da norma do art. 150, III, b, da CF exige que seja assegurado a este dispositivo entendimento consentâneo com a preservação dos propósitos para os quais se volta.

<sup>12</sup> Exemplo deste absurdo bem se caracterizou por ocasião do advento da Lei 3.383/91, publicada em *Diário Oficial*, impresso com data de 31 de dezembro de 1991, mas que, como posteriormente ficou comprovado, somente circulou nos primeiros dias de janeiro. Paulo de Barros Carvalho, analisando este episódio no plano da linguagem, observou, com muita acuidade, que, para viabilizar a aplicação da lei em questão já a partir de 1º de janeiro de 1992, pretendu-se dar ao signo "publicar", utilizado pela Constituição, um novo e discreto sentido, qual seja, o de "estar [a lei] pronta na Imprensa Oficial no dia 31 de dezembro de 1991". ("O Princípio da Anterioridade em Matéria Tributária - Planos Semântico e Sintático", *Revista de Direito Tributário*, vol. 63, p. 103)

<sup>13</sup> *Hermética e Interpretado do Direito*, 9ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1979, p. 128.

<sup>14</sup> Discorrendo sobre interpretação do direito positivo e a certeza do direito, Gerardo Alahia resalta que "os preceitos normativos não podem ser certamente entendidos isoladamente, mas, pelo contrário, haverão de ser considerados à luz das exigências globais do sistema, conspicientemente fixadas em seus princípios (...). Assim, sistematicamente

Deveras, o princípio da anterioridade vai perdendo forças com o decorrer de cada exercício.

Todavia, a Constituição Federal de 1988 adotou um marco referencial, de incontestável valia, para sinalizar qual deva ser o ponto-limite desta perda. Este marco é a anterioridade nonagesimal, a que se submetem as contribuições para custeio da Seguridade Social. Assim, se, em caráter excepcional, a Carta Suprema fixou o prazo de noventa dias para que entre em vigor lei nova que institua ou majore tais exações, é inaceitável que o contribuinte venha a contar com prazo maior ou - o que freqüentemente tem ocorrido -, com nenhum prazo antes de submeter-se aos efeitos da lei mais onerosa em relação a outros tributos não excepcionados da garantia da anterioridade.

Da forma como tem sido, até aqui, interpretado e aplicado, o preceito do art. 150, III, b, da CF não se justifica; mostra absoluta ausência de utilidade.

##### 5. É Irrelevante a Inexistência de Norma Constitucional Expressa

Nem se diga que o ponto de vista aqui defendido encontraria obstáculo intramontável na circunstância de a Constituição Federal - ao contrário do que ocorreu no tocante à cobrança das contribuições para custeio da Seguridade Social - não haver fixado, expressamente, prazo de antecedência, em relação ao exercício financeiro subsequente, a ser observado por lei nova instituidora ou majoradora dos demais tributos submetidos à regra geral da anterioridade.

Na verdade, não fosse pelas razões até aqui expostas, tal entendimento deveria ser atestado por dispensar tratamento desigual e injusto aos contribuintes destas exações, em frontal desconsideração a outro princípio constitucional, qual seja, o da isonomia em matéria tributária (art. 150, II).

A isonomia exige que, para situações equivalentes, sejam adotadas soluções compatíveis, ainda quando não venham em norma expressa.

Neste sentido, as Júridas e ponderadas observações de Vicente Ráo:

"A multiplicidade dos casos ocorrentes e das circunstâncias particulares que os cercam, excede a capacidade de previsão do legislador e suas possibilidades de incluí-los, sem omissões nem defeitos, nas fórmulas gerais em que a lei se concretiza.

E, ademais, essas fórmulas não somente se dirigem aos atos e fatos como se praticam e ocorrem no momento em que elas são elaboradas; visam, também, os atos e fatos congêneres e futuros, cuja verificação obedece, sempre, a contingências mutáveis.

Em consequência, a aplicação rígida da fórmula geral usada pelo legislador, dela poderia excluir os casos aparentemente não previstos, ou revidados de modalidades ou circunstâncias novas, os quais, por justiça, deveriam receber solução idêntica à prevista e prescrita pela mesma fórmula; poderia, isto é, a aplicação rígida da fórmula geral, importar desigualdade e, pois, injustiça, dando azo à condenação que Cícero condensou no tão celebrado anátema *summum ius summa injuria*."<sup>15</sup>

considerados a partir do princípio republicano - surgem a representação, a consentimento dos cidadãos, a segurança dos direitos, a exclusão do arbítrio, a legalidade, a relação de administração, a previsibilidade da ação estatal e a legalidade informadora da ação pública, como expressões de princípio básicos insuperáveis, necessários e modeladores de todas as manifestações estatais." (*República e Constituição*, p. 152)

<sup>15</sup> *O Direito e a Vida dos Diretos*, São Paulo, Max Limonad, 1952, pp. 89-90.

Deveras, não se pode aceitar que os contribuintes dos tributos alcançados pelo princípio da anterioridade tenham a proteção, que dele emerge, extraordinariamente amealhada pela publicação, das leis que os instituem ou aumentam, apenas nas vésperas do novo exercício financeiro.

Tal quadro, que - repita-se - a doutrina e a jurisprudência vêm, até aqui, contemplando, inermes, não pode perpetuar-se sob pena de aprofundar-se, cada vez mais, o tratamento verdadeiramente odioso que dele decorre. Tratamento ao qual falta, sobretudo, o necessário sentido de legitimidade intrínseca, que é essencial e inarredável para a interpretação de qualquer norma jurídica, mas, em especial, das normas constitucionais que tratam das garantias fundamentais dos particulares em suas relações com o Estado.

E, neste passo, mostra-se de todo oportuna a lembrança ao princípio da moralidade cuja compreensão foi muito bem exposta por Marçal Justen Filho nesta expressiva passagem:

"A moralidade pública (...) exclui a obtenção de vantagens reprováveis ou abusivas pelo Estado para si próprio. Não se torna válida a espoliação dos particulares como instrumento de enriquecimento público. O Estado não existe para buscar satisfações similares às que norteiam a vida dos particulares (...) O Estado não pode ludibriar, espolar ou prevalecer-se da fraqueza e ignorância alheia. Não se admite que tal ocorra nem mesmo dentro dos limites em que seria lícito ao particular atuar."<sup>16</sup>

A Constituição Federal não pode ser interpretada por critérios que levem à aniquilação de seus postulados. E tal ocorre quando se admite que preceito da importância e da tradição do princípio da anterioridade seja relegado a uma existência apenas formal, nominal, da qual decore a complacência de tê-lo por atendido mesmo quando as leis instituidoras ou majoradoras de tributo venham publicadas em circunstâncias que, de modo absoluto, impedem seu prévio conhecimento, pelos contribuintes, com as demandas que exigem a segurança jurídica e a não-surpresa.

O normativismo exagerado não conduz à justiça, mas à dominação. Por isso, expedientes que o incensam não podem exercer nenhuma influência sobre o labor exegético a que se submetem as normas de garantia, para cuja compreensão é essencial a cuidadosa consideração dos fatores axiológicos, sistemáticos e finalísticos que a Lei Maior alberga.

## 6. Conclusão

As idéias expostas a respeito da inteligência e do alcance do preceito constante do art. 150, III, *b*, da Constituição, podem ser assim sintetizadas:

- a) o princípio da anterioridade tem por objetivo assegurar que o contribuinte não seja surpreendido abruptamente com a cobrança de tributo criado ou aumentado;
- b) trata-se, portanto, de preceito que resguarda o elevado postulado da segurança jurídica, mediante a posterioridade, até o início do exercício financeiro subsequente, da eficácia da lei nova, instituidora ou majoradora do tributo;
- c) a Constituição Federal não indica, expressamente, qual o prazo a ser observado para que o princípio de anterioridade possa servir, com adequação, aos propósitos a que se destina.

<sup>16</sup> - "O Princípio da Moralidade Pública e o Direito Tributário", *Revista de Direito Tributário*, vol. 67, p. 73.

d) todavia, ao dispor sobre a aplicação atenuada ou mitigada, da garantia, nos casos das contribuições para custeio da Seguridade Social, a Lei Maior fixou antecedência de noventa dias, estabelecendo, assim, um parâmetro que deve ser considerado como o prazo mínimo que o contribuinte tem o direito de ver obedecido antes de sujeitar-se aos comandos da lei tributária mais onerosa;

e) a denominada "anterioridade nonagesimal" aplicável às contribuições retro referidas (art. 195, § 6º, *c/c* o art. 149, parte final da CF) é, por consenso unânime da doutrina, considerada exceção (ainda que parcial) ao princípio da anterioridade;

f) assim, se, por exceção constitucional, a lei nova, instituidora ou majoradora de uma determinada espécie tributária, somente passa a produzir efeitos noventa dias após a sua publicação, é perfeitamente consequente inferir-se, como regra, aplicável aos demais tributos sujeitos ao princípio, que o lapso temporal haverá de ser maior (ainda que por um dia) em relação ao início do exercício financeiro subsequente.

Conquanto lastreada em dados sistemáticos e teleológicos, a presente proposta de interpretação do art. 150, III, *b*, da CF apresenta, inegavelmente, uma dimensão construtiva.

Em se tratando, pois, de interpretação construtiva, vale trazer, em abono de sua adoção, as lúcidas considerações de Miró Fraga a seguir transcritas:

"A norma jurídica (...) pode ser criada por interpretação construtiva. A norma não regula, apenas, as relações existentes na sociedade. Ela tem, também, função educativa, a função corretiva de afastar certas práticas condenáveis, embora correntes. A interpretação construtiva pode e deve exercer esse papel, restringindo onde se quis restringir, ampliando quando se quis alargar, embora as palavras pudessem ser interpretadas de outra forma, se não se considerassem a história do instituto, as razões que levaram o legislador a instituir a norma, os objetivos visados pelos órgãos legiferantes, a situação atual, podendo esta última, muitas vezes, modificar a inteligência de dispositivos para a garantia do interesse social.

Não só ao Judiciário compete a interpretação construtiva, embora só ele possa erigi-la quase em lei, em norma. Todos aqueles que, de um modo ou outro, lidam com o Direito devem, para aplicá-lo, primeiro, interpretá-lo, conhecê-lo, pesquisá-lo nas suas origens e na sua história. A interpretação deve atentar para o sentido, para o significado exato da palavra ou expressão empregada na norma legal. A norma legal deve atender às necessidades humanas até o limite em que, atendendo-as, disciplina-as. Isso deve estar bem presente na mente do intérprete."<sup>17</sup>

Dentro do espírito tão bem retratado nestas reflexões, busca-se aqui, em última análise, resgatar um milenar preceito de garantia dos contribuintes que a prática, entre nós, se encarregou de desmoralizar, arraçando suas aspirações históricas (Sacha Calmon).

Assim, fica a esperança de que, mesmo não vindo a prevalecer, o ponto de vista ora defendido sirva para reacender o interesse pela discussão do princípio da anterioridade, sob a óptica de suas notáveis vicissitudes.

<sup>17</sup> - Elaboração da Norma Jurídica por Interpretação - Construção do Direito Constitucional, *Revista Trimestral de Direito Público*, vol. 20, p. 135.