



NÃO-VIOLAÇÃO DO MÍNIMO EXISTENCIAL E A ANTERIORIDADE

TRIBUTÁRIA: uma análise à luz do impacto dos tributos no mercado*

NO VIOLATION OF THE EXISTENCIAL MINIMUM AND TAX PRECEDENCE: an analysis based on the impact of taxes on the market

Ricardo Marty Claro de Oliveira**

RESUMO: A presente pesquisa, valendo-se do método dedutivo, consubstanciada em doutrina corrente alusiva ao tema, tem por objetivo expor a essencialidade das limitações ao poder de tributar, mais especificamente, do princípio da anterioridade da lei tributária; enquadrando-o como um direito individual, espécie do gênero direitos fundamentais, e colocando-o como garantidor do direito ao mínimo existencial.

Palavras-chave: Anterioridade Tributária; Direito Fundamental; Decreto 9.101/2017.

ABSTRACT: This present research, wich is based on the deductive method as on the current doctrine related to the theme, it aims to expose the essentiality of the limitations to the State's power of taxing, specifically, the principle of priority of the tax law; framing it as an individual right, wich is a genre of the fundamental rights, and puting it as a protector of the existencial minimum.

Keywords: Tax precedence; fundamental right; Decree No. 9.101/2017.

INTRODUÇÃO

A ideia contemporânea sobre dignidade da pessoa humana está concretizada na devida percepção kantiana do homem como um fim em si mesmo e, por conseguinte, em convergência com a filosofia existencialista do século XX, assimila-se aqui no entendimento de que o homem é concreto: cada ser humano é uma singularidade, inconfundível, inigualável e irrepetível.

Externalizando tal formulação, em sua dimensão intersubjetiva – dignidade social – consegue-se adentrar à concepção de que é imprescindível a necessidade de acesso aos bens da vida necessários para a concretização do direito ao mínimo a uma existência digna, tanto a partir de uma necessária atuação negativa quanto positiva do Estado.

*Artigo submetido em 06 ago. 2018 e aceito para publicação em 06 dez. 2018. Publicado em 30 jan. 2019.

** Pós-graduado, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Curitiba, Paraná, Brasil / ricardo.marty@hotmail.com

O direito fundamental ao mínimo existencial é refletido, portanto, pela preeminência de que cada ser humano, a partir da sua realidade social, carece de um mínimo de condições materiais para sobrevivência digna vital e sociocultural.

No que diz respeito à atuação negativa do Estado como um ato de efetivação desse direito fundamental, buscar-se-á, na presente pesquisa, demonstrar a relevância da atuação do princípio da anterioridade tributária como um direito fundamental que sustenta as premissas necessárias do mínimo existencial. Isso porque, pela atuação desse princípio, limita-se a atuação estatal de tributar e garante-se ao contribuinte um considerável e apropriado intervalo de tempo entre a criação ou majoração legal de certo tributo e sua aplicação sobre os fatos concretos.

Com o intuito de demonstrar a necessidade de proteção à anterioridade tributária, propõe-se uma análise, tanto do ponto de vista do Direito Tributário, como da Economia, ao Decreto nº 9.101/2017, que, ao prever a elevação da alíquota do PIS/Cofins incidente sobre a gasolina, o álcool e o etanol, infringiu a anterioridade tributária nonagesimal, ocasionando, por conseguinte, uma evidente ofensa ao planejamento tributário dos contribuintes.

Assim, o presente estudo, valendo-se do método dedutivo, consubstanciado em pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, rudimenta-se, brevemente, na análise de como o resguardo da anterioridade tributária, ao promover a não surpresa do contribuinte, e com isso, a não instabilidade da sua vida financeira, é um dos alicerces da segurança jurídica e um dos instrumentos de consagração da dignidade humana.

1 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

O avanço que o Direito Constitucional apresenta hoje é resultado, em boa medida, da visão de que a Constituição é a base legal para positivar e assegurar pretensões fundamentais, como núcleo de proteção da dignidade humana. Correm paralelos, no tempo, o reconhecimento da Carta Política como norma suprema do ordenamento jurídico e a compreensão de que os valores mais significativos da existência humana requerem estar amparados em documento jurídico com força vinculativa máxima.

Os direitos fundamentais, considerados conquistas históricas da humanidade, somente sedimentaram-se como normas obrigatórias a partir de uma série de acontecimentos marcantes que ocasionaram mudanças na estrutura da sociedade e na mentalidade do ser humano. Por essa razão, o foco de proteção a tais direitos nem sempre foi o mesmo em todas as épocas, sendo, durante o transcorrer do tempo, objeto de relevantes alterações, em respeito aos anseios da coletividade.

A doutrina francesa indica o pensamento cristão e a concepção dos direitos naturais como os principais impulsores para o acolhimento da ideia de dignidade única do homem – justificativa

para esta proteção especial. O cristianismo primitivo apresentava uma mensagem de libertação do ser humano: o homem é criado à imagem e semelhança de Deus, e a dignidade eminente da pessoa humana pertence a todos sem distinção, “[...] o que indica uma igualdade fundamental de natureza entre eles” (SILVA, 2010, p. 172).

Nos séculos XVII e XVIII, “[...] as teorias contratualistas vêm enfatizar a submissão da autoridade política à primazia que se atribui ao indivíduo sobre o Estado” (BRANCO; MENDES, 2014, p. 144). A defesa de que certo número de direitos preexiste ao próprio poder estatal, por resultarem da natureza humana, desvenda a característica primordial de que esta instituição (o Estado) deve servir aos cidadãos – correlatada para lhes garantir os direitos básicos.

Estas ideias tiveram decisiva influência para o surgimento da Declaração de Direitos de Virgínia, de 1776, bem como da Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789 – textos que, pela primeira vez na história, enunciaram e garantiram, no decurso do século XIII, direitos fundamentais; sobretudo com o Bill of Rights de Virgínia (1776), quando se deu a positivação dos direitos tidos como inerentes ao homem, até então vinculados, em boa parte, mais a reivindicações políticas e filosóficas do que a normas jurídicas obrigatórias, exigíveis judicialmente (DIMOULIS; MARTINS, 2014, p. 12).

Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins esclarecem este período histórico (2014, p. 13):

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, que foi redigida na França em 26 de agosto de 1789 e adotada definitivamente em 2 de outubro de 1789, é um texto em muitos aspectos parecido com as Declarações norte-americanas. Nela, encontram-se o reconhecimento da liberdade, da igualdade, da propriedade, da segurança e da resistência à opressão, da liberdade de religião e do pensamento, além de garantias contra a repressão penal.

A grande diferença está no fato de que o texto francês não segue a visão individualista das declarações norte-americanas e confia muito mais na intervenção do legislador enquanto representante do interesse geral. Isso se torna claro no fato de a maioria dos direitos garantidos pela Declaração encontrarem-se submetidos a limites que o legislador deveria estabelecer.

Ao longo desse processo, direitos declarados, universal e internacionalmente, tornaram-se objeto do chamado fenômeno da constitucionalização, passaram a integrar concretamente os ordenamentos jurídicos dos países e transformaram-se em normas jurídicas, geradoras de direitos subjetivos aos indivíduos (ARAUJO; JÚNIOR, 2014, p. 163).

A afirmação dos direitos do homem, conforme sustenta Norberto Bobbio, deriva de uma radical inversão de perspectiva, característica proveniente da estruturação do Estado Moderno, na representação da relação política, isto é, no vínculo entre soberano/súdito: “[...] relação que é encarada, cada vez mais, do ponto de vista dos direitos dos cidadãos não mais súditos, e não do ponto de vista dos direitos do soberano, em correspondência com a visão individualista da sociedade [...]”, na modernidade (BOBBIO, 2004, p. 7).

A partir do momento que se inverte esta tradicional relação, os direitos fundamentais passam a assumir definitivamente notável posição na sociedade – necessitando, neste contexto, de ampla tutela. Reconhece-se que o indivíduo tem, antes de tudo, direitos, e, depois, deveres diante do Estado, e que os direitos que o Estado tem sobre o indivíduo se ordenam ao propósito de melhor cuidar das necessidades dos cidadãos.

Enquadrados a uma categoria jurídica erigida e vocacionada ao resguardo da dignidade humana em todas as dimensões, os direitos fundamentais possuem, assim, natureza poliédrica, prestando-se à proteção do ser humano na sua liberdade (direitos e garantias individuais), na sua preservação (direitos à fraternidade e à solidariedade) e nas suas necessidades (direitos econômicos, sociais e culturais). Passam a assumir também uma dimensão institucional, na medida em que pontuam a forma de ser e atuar do Estado que os reconhece. Dessa forma, tem-se nítido que não há como subsistir um Estado Democrático Social de Direito sem a devida proteção a liberdades públicas e direitos sociais (ARAUJO; JÚNIOR, 2014, p. 152).

A Constituição brasileira de 1988, após longo período de negação da pessoa humana (1964-1985), restaurou um regime político democrático no País, consolidando também ao longo de seu texto a proteção a inúmeros direitos e garantias fundamentais (GUERRA, 2012, p. 112).

O legislador constituinte elevou à categoria de princípio fundamental da República, a dignidade da pessoa humana, bem como, no Título II, “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”, indicou expressamente o rol de institutos jurídicos que integram, no plano do direito positivo, essa categoria; enquadrando neste contexto, por exemplo, os direitos sociais, estes previstos no art. 6º, da Carta Política – referentes ao direito à educação, à saúde, à alimentação, ao trabalho, à moradia, ao transporte, ao lazer, à segurança, à previdência social, dentre outros.

Entretanto, os direitos fundamentais não se vinculam apenas a este Título; há outros dispersos pela Constituição, sendo a dignidade da pessoa humana um dos pilares estruturais substanciais da organização do Estado brasileiro.

2 DIREITO FUNDAMENTAL AO MÍNIMO EXISTENCIAL

Reconhecer que determinados direitos são caracterizados por uma dita fundamentalidade, imputa, inevitavelmente, a incidência sobre eles de um regime jurídico determinado. De certo, na sistemática constitucional brasileira, tal regime jurídico é exteriorizado em uma dupla perspectiva: 1) em um sentido negativo, por promover uma blindagem contra as intervenções ofensivas do Poder Constituinte Reformador (art. 60, §4º, IV, CF); 2) em um sentido positivo, por trazer uma visível prevenção contra possíveis omissões atentatórias tanto do Legislativo, como também da

Administração e do Judiciário, tendo em vista o viés de aplicabilidade imediata dos direitos fundamentais (FILHO BACELLAR; HACHEM, 2013, p. 207).

Assim, para além do reconhecimento de uma categorização dogmática diferenciada aos ditos direitos fundamentais, a noção de mínimo existencial surge, justamente, como um possível núcleo essencial a esses direitos fundamentais, isto porque o seu conteúdo está adstrito a condições de efetivação de direitos individuais e políticos, da autonomia privada e pública (BARROSO, 2010, p. 25).

De raízes fincadas na Alemanha, no início da década de 50, através da construção do Tribunal Federal Administrativo daquele País, o mínimo existencial encontra seu ápice na década de 90, já na Corte Constitucional, tendo sido apresentado no Brasil por Ricardo Lobos, no final da década de 1980, logo após a promulgação da Constituição da República de 1988 – sendo compreendido como o conjunto de condições elementares ao homem, como forma de resguardar sua dignidade, sem que a “[...] faixa limítrofe do estado pessoal de subsistência seja desrespeitada” (LAZARI, 2016, p. 98).

Ricardo Lobo Torres argumenta que a problemática do mínimo existencial está referenciada na evolução da tratativa da pobreza e da cobrança de tributos pelo Estado. Para ele, em uma primeira fase, no Estado Patrimonial, as classes mais desfavorecidas economicamente estavam sujeitas ao pagamento de tributos. Tal circunstância é superada com o surgimento do Estado de Polícia quando se tornou imperativa a previsão da imunidade do mínimo existencial justamente para garantir a subsistência de pessoas vulneráveis economicamente, mediante o impedimento da incidência fiscal. Essa primazia é expandida com o surgimento do Estado Fiscal de Direito, de modo que a imunidade do mínimo existencial passa a incidir inclusive com relação às taxas, ao se admitir prestações estatais positivas independentemente de uma contraprestação pecuniária. Por fim, é no Estado Social Fiscal, correspondente ao Estado de Bem-Estar Social, que a proteção deixa de estar limitada exclusivamente ao mínimo existencial, no sentido de que agora o Estado deve agir mediante mecanismos paternalistas para a consecução dos direitos sociais (BACELLAR FILHO; HACHEM, 2013, p. 209).

Logo, a noção do mínimo existencial é entendida tanto como uma necessária defesa em favor do indivíduo contra as intervenções estatais, que retirem dele os meios essenciais de sua sobrevivência com dignidade, como também em uma atuação efetiva do Estado onde se passa a ter prestações que propiciem condições materiais de existência digna da pessoa (BACELLAR FILHO; HACHEM, 2013, p. 208).

Coaduna-se, aqui, com a conceptualização trazida por Barroso; segundo ele (2010, p. 25):

Para ser livre, igual e capaz de exercer sua cidadania, todo indivíduo precisa ter satisfeitas as necessidades indispensáveis à sua existência física e psíquica. Vale dizer: tem direito a determinadas prestações e utilidades elementares.

De forma semelhante, Ingo Sarlet (2015, p. 331) também procura materializar o conceito do mínimo existencial; o autor enfatiza que o direito em questão não deve ser limitado a uma simples existência física da pessoa, ou seja:

[...] verifica-se que o direito-garantia do mínimo existencial, ainda mais em relação a direitos sociais específicos consagrados nas constituições, assume o significado de uma cláusula aberta, sendo ela própria, aliás, pelo menos na maioria das ordens jurídicas, enquadrada no elenco dos direitos fundamentais implícitos. Apenas em caráter ilustrativo (volta-se a enfatizar!), dizem respeito ao mínimo existencial, além dos direitos à saúde, educação, moradia, assistência e previdência social, aspectos nucleares do direito ao trabalho e da proteção ao trabalhador, o direito à alimentação e mesmo o lazer, o direito ao fornecimento de serviços existenciais básicos como água e saneamento básico, transporte, energia elétrica (ainda que possam ser reportados a outros direitos fundamentais), bem como o direito a uma renda mínima garantida (que, por sua vez, desde que assegurada uma cobertura completa, pode ser substituído pelos direitos à assistência social, salário mínimo e previdência).

Frisa-se, entretanto, que o conteúdo do mínimo existencial não consegue ser captado em um elenco exaustivo, isso porque se dinamiza no tempo e no espaço. Porém, levando-se em consideração a Constituição brasileira como parâmetro, é possível incluir no seu âmbito o direito à educação básica, saúde essencial, assistência aos desamparados e acesso à justiça (BARROSO, 2010, P. 25).

3 LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR: ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA E A NÃO-VIOLAÇÃO AO MÍNIMO EXISTENCIAL

3.1 Anterioridade Tributária: Construção do Conceito e suas Exceções

O Direito, enquanto conjunto de princípios e regras (ou, da forma como geralmente é denominado, um sistema de normas) é, na verdade, um sistema de limite ao poder, estrutura pela qual possibilita a vida em sociedade – limita a liberdade de cada um, como forma de garantir a liberdade de todos. Trata-se, visualmente, de um instrumento capaz de reduzir a níveis toleráveis os conflitos existentes e de viabilizar a solução pacífica e racional daqueles que se mostram inevitáveis.

O tributo, há mais de 20 séculos, é fiel sombra do poder político. Com o surgimento e evolução dos sistemas jurídicos é correto afirmar, de acordo com as palavras de Hugo de Brito Machado, “[...] que o Direito passou a funcionar como um sistema de limites e as regras jurídicas que cuidam da tributação constituem *limitações ao poder de tributar*” (2015, p. 192).

Quando se diz, no sentido técnico-jurídico, que os entes políticos à luz do Direito Constitucional têm competência tributária, esse enunciado apresenta-se com o sentido de que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm aptidão para editar leis instituidoras de tributos; ou, em outras palavras, significa que essa competência traduz-se na hipótese, que tem cada um dos mencionados entes, de legislar em matéria tributária.

No que diz respeito à instituição (descrição de regra-matriz de incidência) e à majoração (aumento da alíquota ou base de cálculo) de tributo, por força do princípio da estrita legalidade – previsto no art. 150, inciso I, da Carta Política – veda-se a qualquer dos detentores de competência tributária o direito de exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça – referindo-se, este, a um limite, dentre outros, fixados ao poder de tributar.

Nesta esteira é que a Constituição da República estabelece no mesmo art. 150, porém, no inciso III, alíneas *b* e *c*, o princípio da anterioridade da lei tributária (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988):

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;

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

Por meio deste dispositivo, o propósito básico do legislador constituinte, quanto à maioria dos tributos, é o de garantir ao contribuinte que haja um moderado lapso de tempo entre a instituição ou majoração legal de determinado tributo e sua incidência concreta sobre os fatos, evitando-se, destarte, a surpresa do contribuinte. Em outros dizeres, a Constituição da República veda, em regra, através do citado art. 150, III, alínea *b*, a aplicação da lei instituidora ou majoradora de tributo (caso, por exemplo, da que extingue ou reduz isenções tributárias) sobre fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro¹ em que entrou em vigor (CARRAZZA, 2017, p. 221) – hipótese denominada de anterioridade anual.

Exemplificando, para melhor esclarecer; se, em meados deste ano, uma lei vier instituir um tributo, ele só poderá ser exigido a partir do próximo dia 1º de janeiro (fica, durante este período, com sua eficácia paralisada), tendo em conta que no Brasil há coincidência entre o ano civil e o ano fiscal – ambos começam no dia 1º de janeiro e se prolongam até o dia 31 de dezembro de cada ano.

Ainda, com a Emenda Constitucional n. 42/2003, foi inserida a alínea *c* no item III do art. 150 para vedar, também, que o tributo, em geral, seja cobrado antes de decorridos noventa dias da data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou – hipótese denominada de anterioridade “nonagesimal”. Portanto, enfatiza-se que se a lei que instituir um tributo for publicada no dia 31 de dezembro ele não poderá, salvo disposição em contrário, incidir no dia 1º de janeiro, mas sim 90 dias após sua publicação (1º de abril, nos anos comuns, e 31 de março, nos bissextos). Enquadra-se nesta

¹ Exercício financeiro é o período de tempo para qual a lei orçamentária aprova a receita e a despesa pública. Em regra, os orçamentos são anuais.

hipótese de anterioridade, por exemplo, a *contribuição social para seguridade social*, por força do disposto no art. 195, § 6º, da CF ².

Com o fim de reforçar e elucidar as considerações aqui expostas, sobre a anterioridade tributária (anual e nonagesimal), veem-se os ensinamentos de Luciano Amaro (2015, p. 144):

A Constituição exige [...] que a lei que crie ou aumente tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado e, ademais, que se observe a antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data em que passa a aplicar-se. Isso significa que, se o **fato a** é eleito como tributável por lei publicada em 10 de novembro do ano X, somente a partir de 9 de fevereiro do ano X+1 é que a ocorrência de fato gerador do **tipo a** irá gerar obrigação tributária; nesse dia, já terão decorridos noventa dias da publicação e já se estará no exercício seguinte ao da publicação. Se esta ocorrer entre janeiro e 2 de outubro do ano X, ela poderá aplicar-se já no início de janeiro do ano X+1.

Entretanto, alguns tributos não precisam necessariamente obedecer ao princípio da anterioridade, tanto no que se refere à exigência de publicação da lei em exercício anterior ao de sua aplicação (art. 150, III, *b*), como no que respeita à necessidade de a publicação dar-se noventa dias antes do início da aplicação da lei (art. 150, III, *c*). Há tributos sujeitos a ambas as exigências temporais, há outros que se submetem só à primeira, ou só à segunda, e há alguns que sofrem uma ou outra das restrições. Excetuam-se de ambas as exigências, tributos que necessitam de maior flexibilidade e demandam alterações rápidas – cumprem objetivos extrafiscais –, como, por exemplo, o imposto de importação e o imposto de exportação ³.

O princípio da anterioridade é corolário lógico do princípio da segurança jurídica; detém o escopo de suprimir a tributação de surpresa e de exigir que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras; além disso, garantir que tenha conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos no decurso do exercício financeiro, possibilitando um tranquilo

² Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b" (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988).

³ A Constituição da República de 1988 prevê que o princípio da anterioridade anual não se aplica aos impostos sobre: importação de produtos estrangeiros (art. 153, I); exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (art. 153, II); produtos industrializados (art. 153, IV); operações de créditos, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários; e não se aplica, ainda, ao imposto extraordinário de guerra. Não há aplicação, também, ao empréstimo compulsório instituído para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (art. 148, I). Nem às contribuições de intervenção no domínio econômico relativas às atividades de importação ou comercialização de petróleo, gás natural e seus derivados e álcool combustível (art. 177, § 4º).

(Alguns iguais) Ademais, por sua vez, o princípio da anterioridade nonagesimal não se aplica aos impostos sobre: importação de produtos estrangeiros (art. 153, I); exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (art. 153, II); rendas e proventos de qualquer natureza (art. 153, III); operações de crédito, câmbio e seguro relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153, V); bem como não se aplica, ainda, ao imposto extraordinário de guerra (art. 154, II). Não há aplicação, também, ao empréstimo compulsório instituído para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (art. 148, I). Nem à fixação da base de cálculo do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (art. 155, III) e do imposto sobre propriedade predial urbana (art. 156, I).

planejamento de sua vida econômica. O princípio em apreço impede, assim, segundo informa Roque Antonio Carrazza (2017, p. 223), que, “[...] do dia para a noite, alguém seja colhido por nova exigência fiscal”.

É nesta perspectiva que a anterioridade tributária é nitidamente reconhecida com um direito fundamental – o que será objeto de estudo do próximo tópico.

3.2 Não-Violação do Mínimo Existencial e a Anterioridade Tributária: O Impacto dos Tributos no Mercado

A simples leitura do art. 5º e seus incisos, da Constituição da República, é suficiente para compreender que as garantias fundamentais neles prescritas destinam-se à proteção do cidadão, especialmente contra o Estado; em outros termos, a Carta Política tem por intento essencial garantir a liberdade, a dignidade e o bem-estar dos homens na sociedade, impondo limitações aos governantes.

Fiel a esse entendimento, o STF já anunciou que os princípios constitucionais tributários, como limitações à competência de tributar, operam apenas em favor do contribuinte, contra o poder estatal. Nesta linha, Hugo de Brito Machado afirma que (2015, p. 238):

Essa postura do jurista de interpretação dos princípios constitucionais é da maior importância para orientar decisões a respeito das mais diversas questões em face das quais está se tornando frequente a presença do Poder Público em juízo a defender a aplicação dos princípios constitucionais em detrimento dos contribuintes.

A lei é a forma de manifestação do Estado, que, em regra, não pode instituir ou majorar um tributo sem o devido respeito ao princípio da segurança jurídica – Estado deve atuar sempre com lealdade em face das pessoas, não surpreender os cidadãos com suas medidas tomadas. O princípio da anterioridade da lei tributária é garantia do cidadão. Não do Estado. E não apenas este princípio. Todos os princípios constitucionais foram idealizados, no transcorrer do tempo, como instrumentos jurídicos contra o arbítrio Estatal.

Nesse sentido, é de se observar que a Anterioridade Tributária, apesar de constar no art. 150, inciso III, na parte relativa às limitações ao poder de tributar, tem natureza de direito individual, espécie do gênero direitos fundamentais, protegido pelo art. 60 § 4º, IV, da Constituição da República⁴ – estando, assim, entre as cláusulas pétreas, matérias que estão fora do alcance da mão do poder

⁴ Art. 60: “A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: § 4º: Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV – os direitos e garantias individuais” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988).

constituente derivado (FERRAZ; GODOI; SPAGNOL, 2014, p. 245) ⁵. O Supremo Tribunal Federal, aliás, já declarou, em julgamento de ação direta de inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 3, este caráter fundamental da anterioridade tributária (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 939/DF):

[...]

A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, b e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros):

1º - O princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par.2., art. 60, par.4., inciso IV e art. 150, III, b da Constituição).

Igualmente, Roque Antonio Carrazza partilha de mesma concepção. Segundo o autor (Apud RABELLO FILHO, 2002, p. 108), “[...] dentre as cláusulas pétreas figuram, sem dúvida, o princípio da estrita legalidade tributária, o princípio da anterioridade tributária, o princípio da segurança jurídica da tributação, o princípio da não-confiscatoriedade etc”.

A previsibilidade da ação Estatal propicia às pessoas a paz e o clima de confiança que lhes dão condições psicológicas para trabalhar, desenvolver-se, afirmar-se e expandir sua personalidade. Os cidadãos têm, então, tranquilidade na sua vida de relação obrigacionais, nos seus negócios, no seu dia-a-dia enfim, porque sabem e têm convicção que o Estado não adotará medidas inopinadas que os aflijam (RABELLO FILHO, 2002, p.107). Com a anterioridade tributária, o contribuinte fica sabendo, com antecedência, que haverá um incremento em seus encargos tributários, possibilitando, assim, que haja tempo suficiente para que adeque o desempenho de seus negócios e atividades às novas despesas.

A não-violação do direito fundamental ao mínimo existencial encontra-se, portanto, agudamente ligado à anterioridade da lei tributária.

No Brasil, por mais que não tenha havido uma expressa previsão constitucional consagrando a garantia ao mínimo existencial, a fundamentação para seu reconhecimento decorre da proteção à vida e à dignidade humana – compreendido como todo o conjunto de prestações materiais substanciais para assegurar a cada pessoa uma vida digna, isto é, uma existência que propicie a ampla fruição dos direitos fundamentais e, na medida do possível, o pleno desenvolvimento da personalidade (FIGUEIREDO; SARLET, 2008).

Partindo da concepção de que o resguardo ao mínimo existencial depende, incontestavelmente, da aplicação de recursos financeiros e de que a instituição ou majoração de certo

⁵ Os Direitos individuais, segundo lições de José Afonso da Silva, são concebidos como direitos fundamentais do homem-indivíduo, “[...] aqueles que reconhecem autonomia aos particulares, garantindo a iniciativa e independência aos indivíduos diante dos demais membros da sociedade política e do próprio Estado. Por isso, a doutrina (francesa, especialmente) costuma englobá-los na concepção de liberdade-autonomia”. (2010, p. 191).

tributo não atinge apenas o contribuinte desta tributação, mas também, em muitas vezes, afeta o mercado financeiro como um todo, a anterioridade tributária possibilita que os cidadãos preparem-se para as novas despesas que estão por vir e, dessa forma, consigam assegurar uma vida digna. Se o Direito não cumpre sua função de garantir segurança às pessoas, certamente tal situação acarretará prejuízos, principalmente, àqueles que mais necessitam, os mais carentes.

Com o fim de melhor esclarecer a essencialidade do princípio em apreço, cita-se a liminar, concedida em 25 de julho de 2017, pela Justiça Federal do Distrito Federal, que suspendeu a elevação da alíquota do PIS/Cofin incidente sobre a gasolina, o álcool e o etanol, prevista no Decreto nº 9.101/2017, tendo em conta a possível violação à anterioridade tributária nonagesimal e, consequentemente, a provável ofensa ao planejamento tributário dos contribuintes. O Magistrado Renato Borelli embasou sua decisão nos seguintes dizeres (BRASÍLIA-DF. JUIZ RENATO C. BORELLI, 2017):

Assim, para que os direitos dos cidadãos sejam respeitados no âmbito tributário, é imperioso que o Sistema Tributário Nacional esteja em conformidade com os ditames constitucionais. Noutros termos, qualquer disposição normativa para ser válida precisa estar em harmonia com a Constituição Federal, uma vez que os preceitos advindos das normas do texto Maior são obrigatórios não apenas para as pessoas físicas e jurídicas, mas também para o próprio Estado, de modo que a não observância da Constituição frente à criação de uma norma inferior é considerada inconstitucional.

[...]

Não se nega, aqui, a necessidade de o Estado arrecadar recursos financeiros para sustentar suas atividades, assim como garantir a satisfação do interesse público como sua finalidade precípua; contudo, o poder de tributar do Estado não é absoluto, pois a própria Constituição Federal impõe limites por meio dos princípios constitucionais tributários.

[...]

No ramo do Direito Tributário o princípio em questão deve ser incondicionalmente observado por se tratar de questão relacionada à segurança jurídica do contribuinte, que não pode ser surpreendido pela cobrança de um tributo não instituído e/ou majorado por lei, sem prejuízo das demais garantias que lhe foram dadas pela Magna Carta. Dessa forma, os tributos só podem ser criados e/ou majorados por meio de lei.

Entretanto, à frente desta liminar, o presidente do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, o desembargador federal Hilton Queiroz, sustou os efeitos da suspensão do Decreto nº 9.101/2017, sob os fundamentos de que o País vive exacerbado desequilíbrio orçamentário e de que a referida decisão representa uma grave lesão à ordem jurídica, à economia pública e à ordem administrativa (BRASIL. DESEMBARGADOR HILTON QUEIROZ, 2017). A ampla necessidade do aumento da arrecadação da União para amenizar o déficit fiscal do Executivo federal, segundo o entendimento do magistrado, sobrepõe-se ao princípio da anterioridade (que é uma garantia constitucional).

No caso em questão, a majoração da alíquota do PIS/Cofins, incidente sobre a gasolina, o álcool e o etanol, não se traduz apenas na oneração das despesas do contribuinte deste tributo, mas, sim, de todos que possuem certo vínculo aos meios de transporte que utilizam estes combustíveis,

desde o cidadão que possui carro próprio, até aquele que depende do transporte público (que não é gratuito, e que, nesta situação, pode ensejar o aumento de passagem). A tributação de surpresa pode, dessa forma, inibir a concretização de direitos fundamentais substanciais ao mínimo existencial. O princípio da anterioridade, conforme amplamente já enfatizado, detém justamente a função de evitar esta surpresa, tanto do contribuinte, como, conseqüentemente, das pessoas envolvidas indiretamente na majoração ou instituição de determinado tributo.

Atribuindo conceitos oriundos da economia ao presente estudo, faz-se mister destacar os ensinamentos de N. Gregory Mankiw. Segundo o autor, toda vez que o governo majora ou institui um tributo, uma quantidade de trocas que antes era realizada na economia deixa de ser efetuada, contribuindo, então, para uma redução do bem-estar da sociedade. Não há diferença se um tributo é lançado sobre compradores ou vendedores do bem; em qualquer das hipóteses, tendo sido decretada a nova carga tributária, o preço pago pelos consumidores aumenta e o preço recebido pelos vendedores se reduz. As duas partes, os vendedores e compradores, neste caso, compartilham o ônus de tal tributo (MANKIW, N. Gregory, 2001, p.162).

A tributação sobre um bem, assim, coloca uma cunha entre o preço que os consumidores pagam e o preço que os vendedores recebem, reduzindo por conseguinte, a quantidade vendida deste bem.

N. Gregory Mankiw explica (2001, p. 176):

Quando o governo taxa compradores ou vendedores de um bem, a sociedade perde alguns dos benefícios da eficiência do mercado. Os impostos são dispendiosos para os participantes de mercado não só porque os impostos transferem recursos dos participantes de mercado para o governo, mas também porque alteram os incentivos e distorcem os resultados de mercado. Um tributo sobre um bem reduz o bem-estar dos consumidores e vendedores.

Nesta esteira, retomando o exemplo fornecido acima (da majoração da alíquota de PIS/Cofins incidente sobre a gasolina, o álcool e o etanol), percebe-se que o mero aumento do tributo, por si só, estimula comportamentos no mercado; sendo o principal deles, conforme as lições do economista N. Gregory Mankiw, representado pela redução da quantidade vendida do bem ou do serviço.

Os sujeitos que detêm maiores possibilidades de escolha à frente das oscilações do mercado, neste caso, normalmente, optam por deixar de consumir o bem (a gasolina, o álcool e o etanol) e, com maiores facilidades, encontram alternativas diversas para suprir a alta do preço de tais produtos. Diferentemente destes, as pessoas mais necessitadas economicamente, as mais carentes, apresentam mais dificuldades para suportar a majoração desta nova carga tributária (PIS/Cofins), por simplesmente não terem a comodidade, na maioria das vezes, de deixarem de consumir o bem ou o serviço que teve seu preço agravado em razão da incidência deste tributo.

Os direitos inerentes ao mínimo existencial dessas pessoas (as menos favorecidas) – que, nesta situação, se trata do direito ao transporte –, apresentam, portanto, sérios riscos de inexistirem se não houver o adequado respeito à anterioridade tributária. Os cidadãos afetados pela nova carga tributária devem ter a oportunidade de planejar suas vidas econômicas, a fim de garantir os seus direitos básicos.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS: NECESSIDADE DE PROTEÇÃO À ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

Há de se reforçar que o Estado Social de Direito não se centraliza com a mera promulgação da igualdade de todos os cidadãos perante a lei. Assume-se, entretanto, de forma efetiva, a promoção dessa igualdade de forma concreta no dia-a-dia. Tem-se a precaução não só com a liberdade individual, mas também com o bem-estar de todos os cidadãos, ou seja, não é suficiente o reconhecimento apenas formal dos direitos civis e políticos, de modo que torna-se imprescindível a manutenção das condições mínimas materiais para que possam ser desfrutadas pelos seus titulares.

O presidente do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, dessa forma, ao fundamentar sua decisão na ampla necessidade do aumento da arrecadação da União para amenizar o déficit fiscal do Executivo federal, acaba por colocar em risco os direitos aqui explanados – fere diretamente o princípio constitucional tributário em apreço.

Sem o devido resguardo à anterioridade tributária, além das consequências naturais do aumento do tributo em frente ao mercado, surgiriam implicações ainda mais negativas aos contribuintes e às pessoas envolvidas indiretamente com esta majoração da carga tributária, eis que o planejamento econômico, tanto do consumidor como do produtor, se tornaria dificultoso. O bem-estar destes sujeitos, nesta situação, seria duplamente reduzido – causando maiores danos, destarte, àqueles mais vulneráveis economicamente na sociedade, os mais carentes.

Portanto, fica demonstrado a necessidade de respeito à segurança jurídica e, por conseguinte, à anterioridade da lei tributária – possibilitar a calculabilidade de futuras despesas –, a fim de salvaguardar a não-violação ao mínimo existencial, seja no que se refere ao direito ao transporte, à saúde, à educação, à alimentação, ao lazer ou a outras garantias constitucionais. As pessoas carecem do mínimo de certeza por parte do Estado, para, então, poderem planejar suas vidas econômicas – garantirem os direitos básicos no que concerne à uma existência digna.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ARAUJO, Luiz Alberto David; JÚNIOR Vidal Serrano Nunes. *Curso de Direito Constitucional*. 18. ed. São Paulo: Editora Verbantim, 2014.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe; HACHEM, Daniel Wunder. *Direito Público no Mercosul: Intervenção Estatal, Direitos Fundamentais e Sustentabilidade*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013.

BARROSO, Luís Roberto. *A Dignidade da Pessoa Humana no Direito Constitucional Contemporâneo: Natureza Jurídica, Conteúdos Mínimos e Critérios de Aplicação*. Versão provisória para debates públicos. Mimeografado. Dez. 2010.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil (1988)*. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 23 ago. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Acórdão da Ação Direta de Inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 3 (ADI 939/DF)*. Relator: SYDNEY SANCHES. Publicado no DJ de 18-03-1994, p. 160 – 311. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>>. Acesso em: 28 set. 2017.

BRASIL. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL (1. REGIÃO). *Suspensão de liminar ou antecipação de tutela nº 0014373-75.2017.4.01.0000/DF*. DESEMBARGADOR: HILTON QUEIROZ. BRASÍLIA, 26 de julho de 2017. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/decisao-trf1-gasolina.pdf>>. Acesso em: 29 ago. 2017.

BRASÍLIA-DF. Seção Judiciária do Distrito Federal 20 Vara Federal Cível da SJDF. *Decisão liminar que determinou a suspensão do Decreto 9.101/2017, que elevou a alíquota do PIS/Cofins incidente sobre a gasolina, o diesel e o etanol*.

Processo nº 1007839-83.2017.4.01.3400. Juiz: RENATO C. BORELLI. BRASÍLIA-DF, 25 de julho de 2017. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/gasolina-acao-popular-decisao.pdf>>. Acesso em: 29 ago. 2017.

BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos*. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Teoria geral dos direitos fundamentais: revista, atualizada e ampliada*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2014.

FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner; SARLET, Ingo Wolfgang. *Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações*. Revista de Doutrina da 4 Região, n. 24, 02 jul. 2008. Disponível em: <<http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br>>. Acesso em: 29 ago. 2017.

GUERRA, Sidney. *Direitos Humanos e Cidadania*. São Paulo: Atlas, 2012.

LAZARI Rafael de. *Reserva do Possível e Mínimo Existencial: A Pretensão de Eficácia da Norma Constitucional em Face da Realidade*. 2 ed. Curitiba: Juruá Editora, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MANKIW, N. Gregory. *Introdução a Economia: Principios de Micro e Macroeconomia*. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 12 ed. rev. atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

RABELLO FILHO, Francisco Pinto. *O Princípio da Anterioridade da Lei Tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.