

ISSN 1127-8579

Pubblicato dal 15/04/2010

All'indirizzo <http://www.diritto.it/docs/29306-do-princ-pio-da-anterioridade-em-face-dos-tributos-extrafiscais-fundamentos-e-limites-da-exce-o>

Autore: Thiago Aramizo Ribeiro

## **Do princípio da anterioridade em face dos tributos extrafiscais: fundamentos e limites da exceção**

# Do princípio da anterioridade em face dos tributos extrafiscais: fundamentos e limites da exceção

Thiago Aramizo Ribeiro<sup>1</sup>

**Resumo:** A partir da concepção do Estado Democrático de Direito, toma-se o princípio da anterioridade como garantia fundamental do cidadão corolário a outras garantias fundamentais, como o princípio da não surpresa e da segurança jurídica, merecedor, portanto, de proteção especial pelo ordenamento jurídico. Em que pese tal afirmativa, o princípio comporta exceções, que merecem da dogmática jurídico-tributária a devida fundamentação e delimitação. O aspecto primordial que serve de excepcionalidade à anterioridade é a denominada extrafiscalidade. Nesse sentido, a exceção à garantia fundamental do contribuinte residiria na imposição de tributos extrafiscais, assim, urge a identificação dos próprios limites da extrafiscalidade ante o Estado Democrático. Inicialmente revela-se indispensável a análise analítica da extrafiscalidade, a primeira denominada positiva, revela-se como forma de incentivo à realização de determinadas condutas, e a segunda, negativa, se traduziria no uso da tributação como forma de desestímulo à prática de determinados fatos, limitando a plena liberdade do cidadão. Enquanto que a delimitação à primeira hipótese apresenta-se mais fácil, vez que aqui a extrafiscalidade encontraria seus fundamentos e limites na promoção de objetivos fundamentais do Estado democrático. A segunda se apresenta mais obscura. Como proposta a tal questão, mediante a apropriação da teoria do bem jurídico do Direito Penal, bem como o reconhecimento do princípio basilar da supremacia do interesse público vinculado à democracia, vislumbra-se a extrafiscalidade negativa exclusivamente como meio de proteção de bens transindividuais fundamentais, só então admitir-se-á a quebra do princípio da anterioridade.

**Palavras-chave:** princípio da anterioridade, extrafiscalidade, limites ao poder de tributar, garantias fundamentais do contribuinte.

## 1. Estado, democracia e tributo.

### 1.1. Estado Democrático de Direito

O Estado é instituição essencial à organização social moderna, a partir do qual se torna possível a interação entre os indivíduos mediante a imposição de

---

<sup>1</sup> Bacharelado em Direito pela Universidade Federal de Uberlândia, habilitando em contabilidade técnica pelo Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial e estagiário do Ministério Público do Estado de Minas Gerais – Curadoria do Meio Ambiente, Habitação e Urbanismo. Currículo Lattes:<<http://buscatextual.cnpq.br/buscatextual/visualizacv.jsp?id=K4298007A6>>

determinadas expectativas mínimas de comportamento, ou seja, institui-se uma básica segurança às variadas relações que o sujeito compartilha com os demais indivíduos da sociedade. Com isso permite-se a plena existência e desenvolvimento tanto do indivíduo, quanto da sociedade na qual está imerso.

O hodierno sistema jurídico brasileiro se apoia no denominado Estado Democrático de Direito, o significado deste termo, no entanto, é assunto de fecundas discussões nas mais variadas searas. A origem de sua definição científica repousa nas ciências políticas clássicas, que compreendiam a democracia como simples forma de regime de governo. Apropriando-se de tal definição, tratou a ciência jurídica de impregnar ao conceito elementos valorativos que permitiram sua ampliação, passando a integrar objetivos, fundamentos e limites ao agir estatal.

Por democracia, então, passou-se a compreender não apenas determinado regime político ou forma de governo (concepção restrita), mas, sobretudo, fundamentos e objetivos expostos no texto constitucional. Sobre o assunto Aliomar Baleeiro leciona que a

[...] expressão Estado Democrático de Direito é, assim, amplíssima. Não pode ser mera concepção formal como quer Pontes de Miranda, no contexto constitucional. A forma é apenas um dentre outros elementos que compõem a ideia de Estado Democrático. Compreendidos os seus fundamentos (art. 2º) e os seus objetivos (art. 3º), ao lado da forma, estão outros dados dela necessariamente integrantes, como a estrutura econômica e social, o desenvolvimento, a justiça e a igualdade, enfim, as metas a alcançar e os meios materiais utilizáveis. Enfim, Estado democrático é antes noção de sistema político (ou de regime político, como prefere referir-se Burdeau), o qual abrange não só instituições governamentais formalmente consideradas, como ainda valores e diretrizes adotadas pela Constituição.”<sup>2</sup>

Percebe-se que a configuração do Estado sob o signo democrático enseja a observância não apenas de determinada forma de governo, mas importa a imposição da constante busca de realização dos objetivos transcritos na Carta Magna, sempre com respeito aos seus fundamentos, noutras palavras entende-se que o ente estatal “[...] deve pôr-se a serviço de uma nova ordem social e econômica, mais justa, menos desigual, em que seja possível a cada homem desenvolver digna e plenamente sua personalidade”<sup>3</sup>.

Dessa forma, compreende-se que a Norma Maior, ao constituir o Estado brasileiro, em democrático, determinou a observância, por parte do próprio Estado (

---

<sup>2</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. P. 9.

<sup>3</sup> IDEM, p. 11.

e de seus cidadãos), de determinados limites e objetivos a serem alcançados, se garantindo efetivamente aos cidadãos sua plena realização, não só individualmente, mas também coletivamente, mediante a promoção e proteção dos valores nela insculpidos. A realização destes objetivos, no entanto, carece de financiamento, ou seja, para a realização dos objetivos a que é incumbido, o Estado necessita auferir riquezas para possibilitar seu devido funcionamento. Assim, tratar-se-á a seguir da principal forma de arrecadação de tais recursos, que se dá pela imposição e cobrança de tributos.

## 1.2. Tributo e limites constitucionais

Ainda que em arrepio à técnica legislativa, a legislação brasileira é expressa ao definir o que é o tributo, no artigo 2º do Código Tributário Nacional<sup>4</sup>. Ainda assim, esforça parte da doutrina – especialmente a estrangeira – na conceituação do que seriam os tributos. Nesse sentido vale a lição do português Freitas Pereira para qual tributo é a prestação pecuniária, coativa, sem caráter de sanção e devida ao Estado ou a outros entes públicos com vista a realização de fins públicos<sup>5</sup>.

Luciano Amaro por sua vez doutrina que “tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.”<sup>6</sup> Percebe-se que apesar das necessárias variações mantêm a mesma estrutura básica, ou seja, ressalta-se o caráter pecuniário, não derivado de ato ilícito, a legalidade, e a compulsoriedade da prestação, estabelecendo ao final o credor da obrigação.

Apesar do conceito legal de tributo não fazer menção à finalidade do tributo, não se prejudica a compreensão de sua essência, cabendo, no entanto, aos estudiosos das ciências jurídico-tributárias a determinação da finalidade do tributo. Percebe-se que dos conceitos apresentados supra, ambos tem referencia à realização de ora interesse ora fins públicos. Assim, algumas considerações quanto a sua finalidade parecem oportunas.

---

<sup>4</sup> “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se pode exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”

<sup>5</sup> PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2007.

<sup>6</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006. P. 25.

Basicamente a finalidade do tributo é a arrecadação financeira aos cofres públicos, ou seja, visa-se arrecadar dinheiro para o sustento da máquina estatal. A tal finalidade dá-se a denominação de fiscalidade. Nesse sentido o objetivo da tributação é auferir recursos ao Estado. Somada a tal finalidade, reconhece-se outras finalidades à tributação, a estas finalidades diversas da arrecadação financeira dá-se a denominação de extrafiscalidade. Esta impõe à tributação as mais variadas finalidades, v.g., o controle inflacionário ou o desenvolvimento de determinado setor econômico, cuja realização se fará pela influência do comportamento do indivíduo, ora diminuindo os custos de determinada operação ora majorando-os. O tema será abordado de forma mais detida nos itens posteriores.

À tributação, tanto fiscal como extrafiscal, se impõem limitações. Uma vez tratar-se de um Estado de Direito, a legalidade exige que sejam respeitadas as garantias e direitos fundamentais do cidadão contribuinte. A estas limitações dar-se-á a denominação adotada pela doutrina e legislação de limitações constitucionais ao poder de tributar<sup>7</sup>.

A Constituição Federal brasileira é uma das mais exaustivas sobre o assunto. Nela se encontram expressamente positivadas princípios tributários<sup>8</sup>, que, erigidos a categoria constitucional, adquirem caráter de garantias fundamentais. Com isso pretende-se um campo de exercício restrito do poder de tributar, que possui como exatos limites os direitos individuais do cidadão, protegidos pelas mais variadas garantias fundamentais.

## **2. Do princípio da anterioridade**

A partir da compreensão de que o exercício do poder estatal, no âmbito de um Estado Democrático de Direito, é limitado pela norma e deve respeito às garantias postas ao cidadão. Deve-se partir à determinação de quais seriam estas garantias postas ao cidadão, no entanto, pela natureza deste trabalho, a análise se restringirá apenas aos limites necessários à compreensão da proposta. Sem

---

<sup>7</sup> Sobre o tema vale menção a clássica obra de Aliomar Baleeiro, Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. Leitura essencial à compreensão dos limites do agir estatal na imposição de tributos.

<sup>8</sup> No título VI, capítulo I, a seção II, intitulada “Das limitações do poder de tributar”, no art. 150 da Constituição da República dispõem-se sobre as principais garantias do contribuinte, dentre as quais pode-se citar: a estrita legalidade tributária, a capacidade contributiva, a equidade, a irretroatividade da lei tributária, a anterioridade, a proibição de confisco, etc.

embargo, não se pretende afastar a importância dos demais limites à atuação do Estado quanto ao seu poder de tributar.

Um dos limites constitucionais ao poder de tributar resulta na limitação à instituição e majoração de tributos, com o fito de se garantir o poder de previsão e planejamento financeiro dos cidadãos contribuintes do tributo. Trata-se do denominado princípio da anterioridade, norma insculpida expressamente no texto constitucional<sup>9</sup>, e, portanto, revela-se como garantia de natureza fundamental.

Da análise do artigo 150, inciso III da Constituição da República, que trata do princípio da anterioridade, percebe-se que a limitação consiste na vedação ao Poder Público de exigir a prestação de um tributo, ou aumentá-lo, no mesmo exercício financeiro em que tenha sido instituída a lei que o cria.

É evidente que tal limitação constitucional faz-se à proteção do contribuinte, ao limitar a cobrança de tributos não previstos, se possibilita ao cidadão a previsão das despesas que incidirão sob seu patrimônio de modo a organizar-se e adequar-se à futura realidade.

Pode-se compreender que a anterioridade é na realidade fruto de outro superior postulado normativo conhecido por princípio da não surpresa, que carrega o valor normativo de se conferir ao cidadão a possibilidade de conhecimento prévio da disposição legal que no futuro acarretará uma intervenção em seus direitos. Tal princípio tem correlação com o denominado princípio da segurança jurídica<sup>10</sup>, de amplo tratamento da doutrina nacional.

Nesse sentido, Baleeiro, ensina que a

segurança jurídica, consagrada como princípio fundamental no art. 5º, da Constituição Federal, expressa-se de forma recrudescida no Direito Tributário, uma vez que não se manifesta, como ocorre nos demais ramos jurídicos, apenas por meio da legalidade formal, material ou pela irretroatividade genérica das leis. Realiza-se através do princípio da anterioridade das leis fiscais ao exercício de aplicação, em maior plenitude, o basilar princípio da segurança.<sup>11</sup>

---

<sup>9</sup> “art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – *omissis*; II – *omissis*; III – cobrar tributos: a) *omissis*; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; [...]” BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. 1988.

<sup>10</sup> SEBASTIÃO, S.M.. Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do Direito. Curitiba: Juruá, 2006. p. 86.

<sup>11</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. P. 84.

Se no passado fora defensável que a anterioridade impunha tão somente uma prorrogação da cobrança do tributo, ou seja, a partir do momento em que a lei entrasse em vigor passaria a gerar efeitos jurídicos (daria origem a relação jurídica tributária), restando apenas a cobrança do tributo obstada ao exercício financeiro posterior. Reconhece-se atualmente que

a única interpretação compatível é aquela que permite a adequada proteção da segurança jurídica, pela abolição da ‘surpresa’ tributária. Aliás, a evolução histórica do princípio da anterioridade, originária do anterior princípio da autorização orçamentária, somente corrobora a ideia de que, ao ser publicada a lei tributária, dissocia-se sua vigência de sua eficácia<sup>12-13</sup>.

Ainda que a norma constitucional utilize o termo “cobrar”, sua correta compreensão deve considerá-la em consonância aos princípios inspiradores da norma, quais sejam a não-surpresa e a segurança jurídica, permitindo-se, com isso, vislumbrar a norma em seu real significado que é o de obstar a incidência da norma – produção de efeitos jurídicos – na esfera particular dos cidadãos.

Assim, compreende-se que

[...] o princípio da anterioridade das leis tributárias tem como efeito obstar a eficácia das normas que criam ou aumentam qualquer tipo de exação fiscal (salvo as exceções expressamente consignadas no Texto), impedindo a sua aplicabilidade, exequibilidade e exigibilidade até o exercício subsequente àquele no qual tenham entrado em vigor<sup>14</sup>.

Ressalte-se desde já que o princípio suporta exceções, estando estas disciplinadas na própria Carta constitucional<sup>15</sup>, cujo campo de possibilidades fora recentemente ampliado pelo poder constituinte derivado, sendo que as hipóteses excetuadas ao princípio da anterioridade têm como finalidade preponderante a extrafiscalidade<sup>16</sup>, surge, então, a necessidade de estudo de tal instituto.

---

<sup>12</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. P. 172.

<sup>13</sup> Quanto a diferenciação entre vigência e eficácia depreende-se a lição de José Afonso da Silva: “A eficácia jurídica da norma designa a qualidade de produzir em maior ou menor grau, efeitos jurídicos, ao regular, desde logo, as situações, relações, à aplicabilidade, exigibilidade ou exequibilidade da norma, como possibilidade de sua aplicação jurídica. Possibilidade e não efetividade.” (apud BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. P. 173)

<sup>14</sup> IDEM, p. 173.

<sup>15</sup> Artigo 150, §1º da Constituição da República, com redação dada pela Emenda Constitucional número 42 de 19 de dezembro de 2003.

<sup>16</sup> Não cabendo no presente trabalho a análise de cada um dos impostos excetuados ao princípio da anterioridade, vale apenas a rápida ilustração: o imposto de importação e exportação tem como objetivo a proteção do mercado interno face o externo e o estímulo à exportação; o imposto sobre operações financeiras têm verdadeira aptidão na questão dos investimentos; e o impostos sobre produtos industrializados serve ao (des)estímulo da produção e consumo de mercadorias.

### 3. Extrafiscalidade e o princípio da anterioridade

#### 3.1. Extrafiscalidade como concretização da Norma fundamental

Pode-se afirmar que a extrafiscalidade é tema de discussão recente nas ciências jurídicas, vindo à tona, principalmente, junto às discussões relacionadas ao fim social do tributo, a partir do qual se reconheceu que a finalidade do tributo supera a mera apropriação de riquezas para o sustento do Estado, servindo de instrumento à realização de políticas estatais, ou seja, desempenha também funções sócio-valorativas dentro do sistema social, constituindo assim novos (ou recém-reconhecidos) fins sociais do tributo.

Se à finalidade básica do tributo, que constitui a arrecadação aos cofres públicos, dá-se a denominação de fim fiscal, ou fiscalidade. Às finalidades que superam esta última dá-se a denominação de extrafiscais, ou seja, além da arrecadação.

Susana M. Sebastião aponta que a função extrafiscal do tributo determina que

[...] o fim maior de instituição de determinada figura tributária não é a arrecadação em si, mas os efeitos indutivos de comportamento que atingem os contribuintes, de maneira a estimulá-los ou desestimulá-los a adotar determinadas condutas sintonizadas com os objetivos sociais, políticos e econômicos do Estado<sup>17</sup>.

Fica evidente a carga axiológica presente nos tributos extrafiscais, uma vez que ao induzir o comportamento do cidadão visa-se a realização de condutas tidas como desejáveis, ou seja, há um juízo de valor posto na norma. Sobre tal aspecto interessante é a observação de Marcus de Freitas Gouveia: “O Estado tributa com vistas a auferir receitas, e assim a supremacia do interesse público consubstancia o princípio da fiscalidade; quando se apreciam objetivos outros, que se afastam da pura arrecadação, apresenta-se a extrafiscalidade”<sup>18</sup>.

Roque Antônio Carrazza, também reconhece que a função da tributação supera o mero fito arrecadador, apresentando os fins extrafiscais do tributo tanto sob o enfoque positivo como negativo, estes, se materializam nos desestímulos fiscais,

---

<sup>17</sup> SEBASTIÃO, S. M. Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do Direito. Curitiba: Juruá, 2006. p. 133.

<sup>18</sup> GOUVÉIA, Marcus de Freitas, A extrafiscalidade no Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 43.



que, nas palavras do autor “[...] induzem os contribuintes a não assumirem condutas que, embora lícitas, são havidas por impróprias, sob o aspecto político, econômico e social. Este objetivo é alcançado por meio da exacerbação da carga tributária, *respeitando, evidentemente, o estatuto do contribuinte*”<sup>19</sup> (grifos nossos). Verifica-se desde já, que a extrafiscalidade, ainda que reconhecida por ampla parte da doutrina, limita-se ao respeito às garantias do contribuinte.

Sem embargo, a determinação do que seriam as garantias e direitos do contribuinte apresenta dificuldades. Em um primeiro momento, poder-se-ia afirmar que o estatuto do contribuinte decorre das normas insculpidas na legislação tributária de modo geral, no entanto, conforme abordado anteriormente, a partir de uma apreensão sistemática da realidade jurídica, vislumbra-se que qualquer limitação que se faça ao poder de tributar do Estado, decorre precipuamente da Constituição da República. Tal instrumento é a fonte básica que serve ao embasamento de todo sistema jurídico de um Estado Democrático de Direito. Neste sentido a Carta constitucional, serve de fonte a todos os direitos e garantias do cidadão, inclusive os do contribuinte.

Destarte, os limites a que a extrafiscalidade é submetida não se colocam a mercê do poder do Estado, possui um caráter de intransponibilidade, ou seja, mantêm seu valor ainda que futuras normas infraconstitucionais ou mesmo emendas, porventura, venham alterar determinados dispositivos legais.

A adoção de funções extrafiscais do tributo se liga ao respeito às normas insculpidas no texto constitucional, tal respeito se deve não apenas à regras de clara interpretação, mas sobretudo aos princípios basilares lá inseridos. Pretende-se com isto afirmar que a instituição tributária extrafiscal se submete a um juízo axiológico-normativo prévio para a verificação de consonância com os princípios constitucionais.

A partir deste entendimento, portanto, a extrafiscalidade prescinde, para sua legítima aplicação, de fundamentação em normas constitucionais de valoração equivalente ou superior à turbada, só então seria admitida sua instituição dentro de um Estado Democrático de Direito, ou seja, operaria de forma coordenada com outros princípios e garantias fundamentais.

---

<sup>19</sup> CARRAZZA. Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 17<sup>a</sup> Ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 730.

Neste diapasão, serviria a extrafiscalidade como meio próprio de concretização dos direitos e garantias dos cidadãos<sup>20</sup>, ainda que intervindo nestes mesmos direitos e garantias. Verifica-se aqui a permanência de um hiato teórico: a mera explicitação de que os limites a extrafiscalidade se encerram nas normas constitucionais se apresenta superficial e não revela os verdadeiros limites do instituto.

### 3.2. A ponderação de valores e a supremacia do interesse público

A noção de que a extrafiscalidade encontra seu fundamento unicamente na promoção dos direitos fundamentais ainda não revela a verdadeira natureza do instituto. Sendo forma de intervenção estatal na vida do cidadão (mediante a expropriação, e, principalmente, intervindo em sua autonomia), na mesma medida em que é aplicada, turba os mais variados direitos fundamentais, como patrimônio, liberdade, etc., percebe-se aí um obstáculo à sua compreensão e *praxis*: como promover um direito fundamental turbando-se outros direitos fundamentais (como a anterioridade)?

Diz-se que tal obstáculo é meramente aparente, uma vez que, em se tratando de princípios aplicam-se as máximas da ponderação de valores a fim de se alcançar determinado objetivo. Ao contrário das regras, cujo conflito suscita a adoção de apenas uma das alternativas, uma vez que se deve optar por uma utilizando-se do critério da validade, que reconhecerá apenas uma das regras como válida ao caso *sub examine*, inadmitindo-se uma duplicidade, no aparente conflito entre princípios, é plenamente possível a aplicação de todos, ainda que aparentemente divergentes. A operacionalização dos princípios impõem aos operadores jurídicos a medida máxima de aplicação de cada um deles. A concomitante aplicação dos princípios se dá em decorrência do caráter axiológico dos princípios, que representam no sistema jurídico valores que permitem diferentes intensidades de aplicação conforme a hipótese analisada, podendo persistir no sistema a mais variada gama de princípios (valores) funcionando em plena harmonia.

---

<sup>20</sup> No mesmo sentido GOUVÊA, Marcus de Freitas, A extrafiscalidade no Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 38. “[...] a tributação tem dupla finalidade: a) auferir recursos para que o Estado subsista [o que o autor denomina fiscalidade]; b) garantir a realização dos direitos fundamentais dos cidadãos, os verdadeiros fins do Estado [extrafiscalidade].”

No entanto, a teoria da ponderação de valores em si não esclarece a específica questão de como promover-se direitos fundamentais ao mesmo tempo afetando-os negativamente. Ou seja, o que considerar concretamente como fundamento legítimo para o afastamento de direitos fundamentais – como o princípio da anterioridade e seus corolários – ante outros direitos fundamentais abarcados pela imposição de tributos extrafiscais?

Como solução a problemática, Marcus de Freitas Gouvêa resgata do Direito Administrativo o postulado basilar de todo o Direito Público, a supremacia do interesse público sobre o privado. Erigindo tal postulado em princípio jurídico, o autor defende a extrafiscalidade com fundamento na realização dos objetivos fundamentais do Estado, que representariam o verdadeiro interesse público merecedor de supremacia aos interesses privados<sup>21</sup>. Não pretendendo reduzir a importância da obra, ainda que revele critérios válidos e essenciais ao reconhecimento da extrafiscalidade, não exaure a questão. A intervenção estatal no seio particular com o fim de promoção de direitos fundamentais não se reduz simplesmente à supremacia de um interesse sobre o outro, serve de critério, mas não delimita a forma de intervenção. A racionalização da questão exige um aprofundamento do que consistiria o legítimo interesse público, e se este justificaria o direcionamento estatal do comportamento do cidadão.

A concepção de interesse público é essencialmente ampla, o que inevitavelmente permite a inclusão de uma infinidade de hipóteses legitimadoras da exceção à anterioridade. A amplitude é tamanha que possibilita o enquadramento, inclusive, da fiscalidade, sendo ela a realização de um interesse público, já que a arrecadação para o sustento da máquina pública (interesse público), noutras palavras, é a própria supremacia do interesse público de arrecadação sobre o particular do patrimônio, ou seja, a própria fiscalidade seria justa razão à turbação de direitos fundamentais do contribuinte. Não parece ser este o fundamento definitivo à excepcionalidade da garantia constitucional, caso contrário reconhecer-se-ia inócua a separação analítica operada entre fiscalidade e extrafiscalidade. A supremacia do interesse público sobre o privado continua sendo fundamento geral de toda e qualquer intervenção estatal, possuindo sua utilidade, no entanto, ao tratamento

---

<sup>21</sup> GOUVÊA, Marcus de Freitas, A extrafiscalidade no Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

específico das nuances inerentes ao Direito Tributário e aos fins sociais do tributo, especificamente a extrafiscalidade, não se demonstra suficiente.

Reconhece-se que a extrafiscalidade não se afasta da realização do interesse público, no entanto, como forma de intervenção na esfera íntima do cidadão, incentivando-o ou desestimulando-o a determinados comportamentos merece maior fundamentação de delimitação do que a mera intervenção patrimonial operada pela fiscalidade. Ainda que se faça por critérios objetivos, em se tratando de um Estado inspirado no princípio democrático e na dignidade humana tal espécie de intervenção de caráter pessoal carece de fundamentação específica.

### 3.3. Fundamentos e limites a extrafiscalidade

Inicialmente é necessária o esclarecimento quanto à possibilidade de divisão analítica da extrafiscalidade. Não se afasta a ideia de que o fenômeno tributário é uno, entretanto, a divisão para fins de análise permite uma maior facilidade na compreensão do fenômeno: se inicialmente operou-se a cisão entre a fiscalidade e a extrafiscalidade, para que se faça a compreensão dos fundamentos desta última em relação a anterioridade é necessária nova separação em extrafiscalidade positiva e extrafiscalidade negativa.

No que se refere á extrafiscalidade positiva, ou seja, a utilização do tributo como forma de estimular determinadas condutas, a questão da legitimação não se demonstra de tão grande dificuldade. Uma vez que lida principalmente com benefícios diretos ao contribuinte (cidadão), mediante, v.g., a redução de impostos e alíquotas, isenção, etc. manifestam-se positivamente, vez que não influenciam na autonomia da pessoa, podendo esta decidir livremente o que fazer, noutras palavras, é o aumento da própria liberdade individual do cidadão. Quando confrontada com a garantia da anterioridade, esta se apresenta inclusive sem aplicação, vez que a extrafiscalidade se manifesta não pela instituição e majoração do tributo, mas por sua minoração ou extinção. No entanto, retomando o princípio do interesse público sobre o privado, vale ressaltar que a extrafiscalidade positiva encontra seus limites neste exato princípio. A fiscalidade é interesse público que repousa na Carta Magna como dever estatal. Sendo o Estado incumbido de realizar determinados objetivos – e, portanto, carece de recursos – a renúncia à fiscalidade só pode ser admitida quando a extrafiscalidade do tributo impuser a promoção de

outro interesse público, ou seja, de algum objetivo fundamental do Estado Democrático.

Assim, serviria a extrafiscalidade positiva unicamente como meio de promoção de direitos e objetivos fundamentais do Estado, sendo que sua instituição fora destes parâmetros viria em arrepio ao interesse público da fiscalidade e aos objetivos fundamentais constitucionais.

No que se refere à extrafiscalidade negativa, ou seja, àquela que se manifesta mediante desestímulos, o Estado interfere em um direito fundamental do cidadão a liberdade<sup>22</sup>, percebe-se a ingerência estatal na autonomia do indivíduo, limitando a plena possibilidade de atuar do cidadão<sup>23</sup>, a título exemplificativo, por meio da majoração de tributo de importação dificulta-se a entrada de determinadas mercadorias no mercado, por vezes, inclusive, eleva seu custo a tal medida que inviabiliza sua comercialização no mercado interno. Constata-se que a extrafiscalidade negativa difere drasticamente da extrafiscalidade positiva, enquanto esta significa o estímulo a determinadas práticas, aquela é a imposição de obstáculos à prática, representa uma espécie de vedação parcial ao agir.

Resta evidente que como limitação à esfera pessoal do cidadão a fundamentação e o alcance da extrafiscalidade negativa devem ser muito mais intensos que na positiva. Como restrição imposta ao comportamento, o instituto ganha contornos de norma proibitiva, ainda que permaneça o comportamento no âmbito do permitido. Nesse sentido, a solução à ausência de delimitação do âmbito de abrangência da extrafiscalidade negativa encontraria sua solução nos fundamentos das normas proibitivas.

Permiti-se ao Estado a limitação do direito de liberdade, não só no que diz respeito à sanção penal<sup>24</sup>, mas como modal deôntico proibitivo “não fazer”. A

---

<sup>22</sup> O que difere da fiscalidade, que significa tão apenas a intervenção no patrimônio do cidadão. Daí a utilização da expressão intervenção patrimonial em contraste à intervenção pessoal, relacionada à extrafiscalidade, que impõe a intervenção no direito a plena liberdade, ingerência do Estado na própria pessoa.

<sup>23</sup> Se assemelhando a outras formas de intervenção estatal, como o Direito Administrativo sancionador e o ápice a intervenção à liberdade que seria o Direito Penal. Ainda que a intervenção não se realize com a intensidade destas outras duas formas (a multa e a pena criminal), o Estado impõe determinadas limitações à plena liberdade de atuação com vista à proteção de interesses maiores.

<sup>24</sup> A clássica sanção do Direito Penal é a pena privativa de liberdade, com ela o delinquente é privado de seu direito de liberdade como resposta estatal à realização do injusto penal de forma reprovável (conduta legalmente proibida, geradora de dano a bens jurídicos alheios, realizada de forma desamparada pela norma, detentora de reprovabilidade). Ainda assim, a imposição da restrição à

essência final de qualquer proibição possui um único fundamento, ainda que seja a norma de caráter penal ou administrativo<sup>25</sup>. Considerada a unicidade do sistema jurídico, o fundamento de uma proibição de Direito Público é único. Assim, para a fundamentação da extrafiscalidade negativa (que, sendo restrição, é espécie de proibição) necessária é a apreensão dos fundamentos da própria proibição.

O ramo jurídico que detêm a fundamentação e os limites da intervenção estatal na liberdade individual mais avançados é o Direito Penal, por razões óbvias, vez que impõe a máxima restrição à liberdade, constituindo tal tarefa exigência inescusável a tal seara. Têm-se na ciência penal que as normas proibitivas só encontrariam legitimidade quando respaldadas na proteção de bens jurídicos, entendido estes como bens ou condições essenciais à existência e desenvolvimento dos indivíduos. Com o advento de novos âmbitos de tutela jurídica, quais sejam bens coletivos e difusos, a própria teoria do bem jurídico sofre transformações: surge na ciência jurídico-penal o que denomina-se bens jurídicos transindividuais, passando tais teorias a integrar e conseqüentemente analisar e fundamentar a intervenção estatal em um âmbito que era realagado tão somente ao Direito Administrativo, os bens e interesses públicos de forma geral.

Do Direito Penal contemporâneo pode-se apreender as incipientes teorias do bem jurídico transindividual. O bem transindividual significaria, dentro da dogmática penal ensinada pelo catedrático alemão Urs Korand Kindhauser, o bem jurídico pertencente a uma gama múltipla de indivíduos. Sem a intenção de simplificar suas considerações, constituiriam bens difusos ou coletivos cuja lesão acarretaria a afetação da esfera individual de bens jurídicos individuais dos cidadãos de forma generalizada e caótica. Nesse sentido, os bens jurídicos transindividuais careceriam de proteção estatal especial, tendo em vista a magnitude das conseqüências que a lesão ao bem acarretaria<sup>26</sup>.

Ou seja, a tutela estatal de bens jurídicos transindividuais é justo e inafastável motivo à limitação da autonomia individual, vez que, diante do princípio da supremacia do interesse público sobre o individual, far-se-á essencial a proteção de

---

liberdade é precedida de inúmeras garantias fundamentais, em respeito ao cidadão, ainda que delinquente.

<sup>25</sup> A essência diferenciadora destas normas não repousa na hipótese de incidência da norma, mas no seu conseqüente, que no caso do Direito Penal é a sanção penal, e no Direito Administrativo é a sanção administrativa.

<sup>26</sup> KINDHÄUSER, Estructura e legitimación de los delitos de peligro del Derecho penal. In: *Revista para el análisis del Derecho*. Barcelona, 2009.

bens considerados transindividuais. Vale ainda ressaltar que a proteção direcionada ao bem transindividual não é um fim em si mesmo, mas serve de proteção indireta, ou mediata, aos próprios direitos fundamentais do cidadão, tendo em vista que a inexistência de adequada tutela destes bens transindividuais acarreta a inutilidade dos bens jurídicos individuais, ou, em outras palavras, acarreta a impossibilidade de aproveitamento das condições de existência e livre desenvolvimento do indivíduo em decorrência da inaptidão de condições do ambiente (físico ou social) que o circunda.

Assim, os fundamentos da extrafiscalidade negativa, justificadoras do rompimento das garantias constitucionais e interventora na autonomia do cidadão, seria a proteção dos bens transindividuais, entendido estes como condições gerais para o efetivo e livre aproveitamento dos bens individuais. A instituição da extrafiscalidade somente seria admitida quando direcionada a coibição de condutas ameaçadoras destes bens.

#### **4. Conclusão**

A partir das considerações ora apresentadas visou-se apresentar uma proposta para a fundamentação do instituto da extrafiscalidade e a identificação de seus limites, tendo em vista constituir-se esta maior razão ao afastamento da garantia da anterioridade.

Admitindo-se que a extrafiscalidade não se apresenta de forma uniforme, ou seja, ao induzir o comportamento dos contribuintes se manifesta de duas formas: a) mediante a redução ou outra forma de favorecimento ao contribuinte, estimulando-o à determinadas práticas (extrafiscalidade positiva); b) por meio da majoração ou instituição de tributos, representando um agravamento da situação do contribuinte ao restringir seu comportamento (extrafiscalidade negativa). Cada uma destas hipóteses apresenta forma diferenciada de tratamento. Enquanto a primeira tem seu fundamento na promoção dos objetivos fundamentais do Estado Democrático, a segunda apresenta como fundamento a proteção das condições gerais de livre e efetivo aproveitamento dos bens individuais, possibilitando-se o desenvolvimento individual e social, ou seja, na tutela dos denominados bens transindividuais.

Tal exigência em reconhecer-se os fundamentos e limites da extrafiscalidade, principalmente, quando legitimadora de supressões a garantias constitucionais (como a anterioridade) é exigência de um Estado Democrático de Direito, que visa

não só o interesse público, mas, principalmente, que tem como fundamento a dignidade humana. Assim, ainda que limitadamente, pretende o presente trabalho servir de ferramenta à construção de uma verdadeira realidade jurídica democrática.

### **Referências Bibliográficas**

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 12ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. 1988.
- CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CARRAZZA. Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22º ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- KINDHÄUSER, Estructura e legitimación de los delitos de peligro del Derecho penal. In: *Revista para el análisis del Derecho*. Barcelona, 2009.
- MARTINS, Ives Granda da Silva Martins, coordenador. *Curso de Direito Tributário*. Vol 1. 4º ed. Belém: Cejup, 1995.
- PEREIRA. Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2007.
- SEBASTIÃO, Simone Martins. *Tributo ambiental: extrafiscalidade e função promocional do Direito*. Curitiba: Juruá, 2006.