



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Direito

Thaíssa Affonso Valle

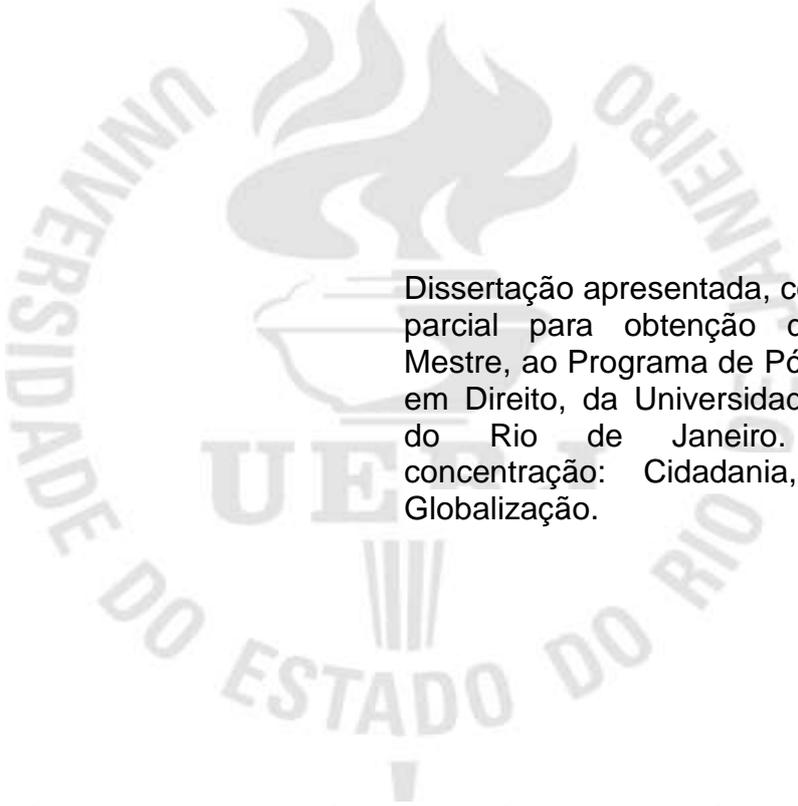
**Natureza jurídica dos princípios constitucionais da
anterioridade e legalidade tributária e os critérios e limites para
sua mitigação**

Rio de Janeiro

2015

Thaíssa Affonso Valle

Natureza jurídica dos princípios constitucionais da anterioridade e legalidade tributária e os critérios e limites para sua mitigação



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Rio de Janeiro

2015

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

V181 Valle, Thaíssa Affonso.

Natureza jurídica dos princípios constitucionais da anterioridade e legalidade tributária e os critérios e limites para a sua mitigação / Thaíssa Affonso Valle. – 2015.

113 f.

Orientador: Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira.

Dissertação (mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Direito tributário - Teses. 2. Tributação – Teses. 3. Direito constitucional – Teses. I. Oliveira, Gustavo da Gama Vital de. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Thaíssa Affonso Valle

**Natureza jurídica dos princípios constitucionais da anterioridade e
legalidade tributária e os critérios e limites para sua mitigação**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em 10 de agosto de 2015.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira (Orientador)
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Adilson Rodrigues Pires
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Eduardo Maneira
Universidade Federal do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro

2015

DEDICATÓRIA

A minha mãe, que sempre acreditou em mim e foi a maior companheira e incentivadora do meu crescimento, com a gratidão por todo apoio oferecido.

AGRADECIMENTOS

A minha mãe e minha irmã, sempre presentes, me apoiando e incentivando, o encorajamento de vocês foi fundamental para o desenvolvimento desta dissertação.

Ao meu “pai do coração” por todo apoio e incentivo na conclusão do mestrado.

A minha madrinha e padrinho que, com afeto e dedicação, me estimularam a fazer o mestrado e ajudaram, ainda que indiretamente, na conclusão de cada disciplina.

Ao meu Professor Orientador, Dr. Gustavo da Gama, pelo auxílio, disponibilidade de tempo e pelos conhecimentos passados com extrema simpatia e paciência.

A minha professora, chefe e amiga, Dra. Bianca Xavier, pela parceria, apoio e ensinamentos fornecidos para a realização do mestrado e elaboração da dissertação.

Ao querido Professor Ricardo Lodi, quem me lecionou a primeira aula de Direito Financeiro e Tributário e que sempre admirarei.

Ao Professor Adilson Rodrigues, minha gratidão pelo incentivo e pela generosidade de ter aceitado fazer parte da banca.

Ao meu amigo Carlos Renato Vieira do Nascimento, por todos os conselhos e auxílio oferecidos.

A Dra. I Jen Huang, pela colaboração no escritório e, principalmente, pela compreensão do estresse vivido durante a dupla jornada para a elaboração deste trabalho.

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

Bandeira de Mello

RESUMO

VALLE, Thaíssa Affonso. *Natureza jurídica dos princípios constitucionais da anterioridade e legalidade tributária e os critérios e limites para sua mitigação*. 2015. 113 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

O presente trabalho tem como objeto a análise da anterioridade e da legalidade tributária, sua qualificação como princípio ou regra, a qualidade de direito fundamental dos contribuintes atribuída a estas normas constitucionais, bem como os limites e critérios a serem observados pelo poder constituinte derivado para a realização de qualquer restrição ou mitigação de tais garantias. Como forma de trazer à realidade a discussão, este trabalho avalia a legitimidade das exceções à anterioridade e à legalidade realizadas pela Emenda Constitucional nº 33/2001, que introduziu no texto constitucional a CIDE Combustíveis.

Palavras-chave: Anterioridade Tributária. Legalidade Tributária. Cláusulas Pétreas. Princípio. Regra. Tributação Extrafiscal. Proporcionalidade. Emendas Constitucionais. Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

VALLE, Thaíssa Affonso. *Legal nature of the constitutional principles of anteriority and tax legality and the limits and criteria to performing mitigation of such guarantees*. 2015. 113 f. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

This work has as object the analysis of anteriority and tax legality, the qualification as principle or rule, the quality of fundamental right of taxpayers attributed to these constitutional rules, as well as the limits and criteria to be followed by derived constitutional power to performing any restriction or mitigation of such guarantees. In order to bring the discussion to reality, this study assesses the legitimacy of exceptions to the anteriority and legality carried out by Constitutional Amendment nº 33/2001, which introduced in the constitutional text the Contribution of Intervention in the Economic Domain levied on fuel transactions.

Keywords: Tax Anteriority. Tax Legality. Entrenchment clauses. Principle. Rule. Overtaxation. Proportionality. Constitutional Amendments. Federal Supreme Court.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 A LEGALIDADE E A ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA	13
1.1 Legalidade Tributária	13
1.1.1 <u>Breves noções sobre a Legalidade Tributária</u>	13
1.1.2 <u>Valores e direitos assegurados pela Legalidade Tributária</u>	18
1.2 Anterioridade Tributária	22
1.2.1 <u>Breve Histórico</u>	22
1.2.2 <u>Valores e direitos assegurados pela Anterioridade Tributária</u>	27
1.3 Princípio ou Regra?	29
1.3.1 <u>Diferenças entre princípios e regras para a doutrina</u>	30
1.3.2 <u>Princípio ou Regra. Há uma única classificação correta?</u>	40
1.4 Natureza jurídica da Legalidade e da Anterioridade Tributária	43
1.4.1 <u>A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a Anterioridade Tributária</u>	43
1.4.2 <u>O posicionamento e as críticas da doutrina sobre a natureza da Anterioridade Tributária</u>	48
1.4.3 <u>A Legalidade Tributária para o Supremo Tribunal Federal e o posicionamento da doutrina</u>	52
2 EXTRAFISCALIDADE	55
2.1 Fiscalidade e Extrafiscalidade – Breve Histórico	55
2.2 Conceitos de Extrafiscalidade e Fiscalidade	59
2.3 A Extrafiscalidade como critério para relativizar as limitações constitucionais ao poder de tributar	63
3 RELATIVIZAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA EM RAZÃO DA EXTRAFISCALIDADE DOS TRIBUTOS E MEDIANTE O EXAME DA PROPORCIONALIDADE	69
3.1 Exame da proporcionalidade	69
4 O CASO DA CIDE COMBUSTÍVEIS	75
4.1 As Contribuições na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988	75
4.1.1 <u>As contribuições especiais</u>	76

4.1.2 <u>Notas conceituais</u>	79
4.2 As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE's ...	79
4.2.1 <u>Características</u>	81
4.3 A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a Importação e a Comercialização de Petróleo e seus derivados, Gás Natural e seus derivados e Álcool Etílico Combustível – CIDE Combustíveis	83
4.3.1 <u>A válida mitigação da legalidade e da anterioridade tributária no caso da CIDE Combustíveis</u>	88
CONCLUSÃO	95
REFERÊNCIAS	105

INTRODUÇÃO

O presente trabalho se propõe a analisar os princípios da legalidade e anterioridade tributária, dando ênfase aos critérios que devem ser observados para a sua mitigação pelo constituinte derivado.

Partindo de uma análise pretérita, temos que o Supremo Tribunal Federal - STF já se posicionou contra a Emenda Constitucional nº 03/1993 que criou o Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras – IPMF e o excepcionou do princípio da anterioridade, declarando-a inconstitucional por violação de cláusula pétrea ao mitigar a anterioridade e as imunidades.

Na ocasião deste julgamento, a doutrina ficou dividida, alguns entenderam o posicionamento do STF exagerado ao conferir status de cláusula pétrea à anterioridade, já que o próprio constituinte originário criou exceções a este princípio no texto constitucional. Por outro lado, muitos doutrinadores concordaram com o julgamento, já que as limitações constitucionais ao poder de tributar, inclusive a anterioridade, asseguram valores indispensáveis a um Estado Democrático de Direito, não podendo, portanto, serem mitigadas pelo constituinte derivado.

Nesta linha de raciocínio, a Emenda Constitucional nº 33/2001, criou a Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico sobre Combustíveis, conhecida como CIDE Combustíveis, excepcionando os princípios da legalidade e anterioridade, na medida em que possibilita o restabelecimento das alíquotas por ato do Poder Executivo e expressamente excepciona o tributo da observância da anterioridade.

No entanto, é necessária uma análise mais aprofundada para verificar as razões que tornaram legítima e constitucional a mitigação de ambas as limitações constitucionais ao poder de tributar para a CIDE Combustíveis e que, por consequência, não estavam presentes no caso do IPMF.

Dessa forma, no primeiro capítulo, serão feitas digressões acerca da legalidade e anterioridade, esclarecendo a origem, fundamentos, previsão constitucional e os valores assegurados por tais garantias.

Ainda no primeiro capítulo será apreciada a qualidade de princípio ou regra das limitações ao poder de tributar em análise, expondo o

posicionamento da doutrina e as críticas aos argumentos expostos pelos autores para justificar a classificação que entendem correta.

Por fim, no primeiro capítulo do presente trabalho é analisada a natureza jurídica da anterioridade e da legalidade tributária, apresentando o posicionamento da doutrina, bem como da jurisprudência acerca da possibilidade de considerá-las garantias fundamentais e, por isso, cláusulas pétreas cobertas pelo manto da imutabilidade.

No segundo capítulo, é analisada a extrafiscalidade, as diferenças com a fiscalidade, o histórico de sua utilização e as razões pelas quais a mitigação dos princípios em discussão seria legítima no caso dos tributos com finalidades eminentemente extrafiscais, desde que observados determinados critérios para que permaneça válida a dita exceção.

No entanto, a presença predominante da extrafiscalidade não basta para validar a exceção à legalidade e anterioridade. Dessa forma, o terceiro capítulo inicialmente tece considerações acerca do exame da proporcionalidade, o qual deve ser utilizado para verificar se, mesmo no caso de um tributo extrafiscal, a mitigação das limitações constitucionais ao poder de tributar é, de fato, necessária para o alcance dos fins para os quais o tributo foi criado.

Ou seja, em não sendo suficiente apenas o caráter extrafiscal do tributo para validar a exceção à anterioridade e legalidade tributária, é indispensável também analisar se a medida do constituinte derivado é proporcional em sentido estrito, necessária e adequada para os fins almejados ou se há outra forma de alcance dos mesmos objetivos sem excepcionar qualquer garantia do contribuinte.

Por fim, no quarto capítulo será estudado o caso da CIDE Combustíveis, no qual o constituinte derivado, ao criar o mencionado tributo através da Emenda Constitucional nº 33/2001, o excepcionou da anterioridade, bem como permitiu que as alíquotas fossem reestabelecidas por ato do Poder Executivo, mitigando também, dessa forma, a legalidade tributária, já que possibilita que simples ato do Executivo faça com que as alíquotas retornem ao *status quo*.

Em suma, este trabalho tem como objetivo relançar luzes sobre a discussão acerca da possibilidade de o constituinte derivado excepcionar a observância da anterioridade e legalidade tributária em hipóteses que o constituinte originário assim não o fez, e estabelecer quais seriam os critérios a

serem observados para tornar válida a mitigação de garantias de grande importância para os contribuintes, considerando o posicionamento dos Tribunais Superiores acerca da natureza de direito fundamental de ambas as limitações constitucionais ao poder de tributar em discussão.

1 A LEGALIDADE E A ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA

Inicialmente cabe tecer alguns comentários sobre as origens e fundamentos da legalidade e da anterioridade tributária de forma a possibilitar a análise da natureza jurídica de tais limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como eventuais discussões existentes e critérios a serem observados para sua mitigação.

1.1 Legalidade Tributária

1.1.1 Breves noções sobre a Legalidade Tributária

Preliminarmente é importante lembrar que a legalidade não é reservada apenas ao campo do Direito Tributário, havendo sua previsão geral no inciso II do artigo 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, inserindo-se, dessa forma, no rol dos direitos individuais.

Luís Eduardo Schoueri¹ destaca que a legalidade tributária é prévia ao Estado de Direito, na medida em que até mesmo nos regimes tirânicos era necessário o consentimento prévio dos contribuintes acerca da cobrança dos tributos.

Apesar de apenas com a previsão do artigo 5º ser possível concluirmos que os indivíduos somente estarão obrigados a pagar tributos mediante disposição de lei em sentido geral, o constituinte preferiu, dando grande relevo à legalidade, repeti-la no artigo 150, inciso I, no capítulo do “Sistema Tributário Nacional”, estabelecendo que os entes federados não podem exigir ou aumentar tributo sem previsão em lei formal, o que acabou por conferir maior importância à disposição no ramo do Direito Tributário.

É de notar-se que a previsão do inciso I do artigo 150, além de ser mais específica, é também mais restritiva, na medida em que prescreve que a criação ou majoração dos tributos somente poderá ocorrer com base em

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 268.

expressa previsão legal constante em lei em sentido formal e não mediante simples autorização legal de utilização de atos emanados do Poder Executivo².

Em observação ao tema ora tratado, Ricardo Lobo Torres³ assevera que a legalidade é princípio de mão dupla, na medida em que vincula a Administração Pública, que deve ficar adstrita ao previsto em lei, e os contribuintes, que não podem praticar a elisão ilícita através da utilização de planejamento fiscal abusivo.

É válido mencionar, ainda, que o artigo 97 do Código Tributário Nacional⁴ e também o parágrafo 6º do artigo 150 da Constituição⁵ complementam o princípio da legalidade tributária. Enquanto o dito artigo 97 determina que somente a lei pode instituir, extinguir ou majorar tributo, dentre

² Neste sentido, Ricardo Lodi "Diante do exposto, a distinção entre o princípio da legalidade tributária, assim entendido por reserva absoluta de lei, e o princípio da legalidade administrativa, reserva relativa de lei, reside no seguinte ponto: enquanto o último exige simplesmente uma habilitação legal de intervenção, admitindo atos da administração com base em uma lei, o primeiro reclama, além disso, que a intervenção seja estabelecida diretamente por meio de lei.

(...)

Na reserva absoluta de lei, o veículo habilitador é a lei formal, enquanto na reserva relativa pode ser o regulamento, desde que ele também seja estabelecido de acordo com competência e finalidades fixadas na lei"

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 27

³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional e Financeiro Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Revovar, 2005, p. 401

⁴Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

BRASIL. **Lei nº 5.172** de 25 de outubro de 1996. Diário Oficial da União, Brasília, 27 de outubro de 1996.

⁵§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Id. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União, Brasília, 5 de outubro de 1988.

outros itens, o parágrafo 6º do artigo 150 prevê a obrigatoriedade de lei específica para concessão de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão.

Vale dizer, dessa forma, que a legalidade tributária, denominada, legalidade em sentido estrito, não se aplica a todas as situações ocorridas no campo do Direito Tributário, resumindo sua aplicação às hipóteses de criação, majoração de tributos, definição de penalidades administrativas e concessão e revogação de benefícios fiscais.

De acordo com Roque Antonio Carrazza⁶, inexistente qualquer possibilidade de delegação ao Poder Executivo da tarefa de aumentar ou instituir tributos, devendo a obrigação tributária nascer rigorosamente da lei com fulcro no já mencionado inciso I do artigo 150.

Paulo de Barros Carvalho⁷, por sua vez, anota que, uma vez que as previsões constitucionais tributárias não têm o condão de criar um vínculo entre o sujeito passivo e o Estado, pode se dizer que o tributo é lei, já que a efetiva vinculação passiva tributária somente surge nos moldes legalmente previstos.

Por outro lado, o prazo e lugar de pagamento, por exemplo, estão submetidos à legalidade geral, sendo, portanto, admitidos veículos normativos inseridos na expressão “legislação tributária” prevista no artigo 96 do Código Tributário Nacional⁸, que abrange leis, tratados, convenções internacionais, decretos, e normas complementares.

Lembre-se, por oportuno, que, segundo o artigo 98 do Código Tributário Nacional⁹, os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, prevalência esta decorrente de ato de soberania e não em razão de hierarquia.

⁶ “Este dispositivo, ao prescrever não ser dado às pessoas políticas ‘exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça’, deixou claro que qualquer exação deve ser instituída ou aumentada não simplesmente com base em lei, mas pela própria lei. Noutras palavras, o tributo há de nascer diretamente da lei, não se admitindo, de forma alguma, a delegação ao Poder Executivo da faculdade de instituí-lo ou, mesmo, aumentá-lo.”

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 28ª edição, revista. Ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 273

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 16

⁸ BRASIL. *Lei nº 5.172* de 25 de outubro de 1996. Diário Oficial da União, Brasília, 27 de outubro de 1996.

⁹ Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

A legalidade tributária, em busca da previsibilidade da obrigação tributária, exige que todos os fundamentos/elementos desta estejam previstos na lei. Ou seja, é indispensável que sejam traçados os contornos referentes a base de cálculo, alíquota e sujeitos passivo e ativo.

A dicção do artigo 150 também é denominada reserva absoluta de lei, devendo, dessa forma, em atenção ao princípio da determinação, estarem previstos de forma nítida no texto legal todos os elementos estruturais do tributo, quais sejam, material, espacial, temporal e pessoal.

Nesse sentido, a espécie de lei exigida constitucionalmente para instituição ou majoração de tributos é a ordinária, sendo necessária Lei Complementar apenas nos casos em que há previsão expressa, quais sejam, nos empréstimos compulsórios, nos impostos da competência residual da União e nas novas contribuições sociais mencionadas no parágrafo 4º do artigo 195 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Convém assinalar que o princípio da legalidade abrange em seu bojo três outros princípios, quais sejam, tipicidade, irretroatividade e anterioridade¹⁰. No entanto, não cabe no presente trabalho seu aprofundamento pormenorizado, exceto em relação à anterioridade que será estudada nos próximos itens.

Foge ao objetivo deste trabalho também o aprofundamento na discussão acerca da possibilidade de Medidas Provisórias instituírem ou majorarem tributos, sendo, no entanto, válido destacar que o parágrafo 2º do artigo 62 da Constituição Federal de 1988 autoriza expressamente a utilização deste veículo normativo para criação e majoração de tributo, condicionando sua produção de efeitos à conversão em lei.

Importante registrar que o artigo 153, em seu parágrafo primeiro, prevê que as alíquotas do Imposto de Importação - II, do Imposto de Exportação - IE, do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários - IOF poderão ser alteradas por ato do Poder Executivo, observados os limites estabelecidos em lei.

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 400

No mesmo contexto, o inciso IV do parágrafo 4º do artigo 155, incluído pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001¹¹, prevê que as alíquotas do ICMS monofásico sobre combustíveis serão estabelecidas pelos Estados e Distrito Federal.

Com efeito, a mesma Emenda Constitucional acima mencionada incluiu o parágrafo 4º no artigo 177 da Constituição Federal de 1988, deixando consignado que as alíquotas da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Combustíveis poderão ser reduzidas e restabelecidas por ato do Poder Executivo, o que será pormenorizado nos próximos capítulos.

Nesta linha de raciocínio, pode se verificar que são extrafiscais todos os tributos em relação aos quais o constituinte permitiu que as alíquotas fossem alteradas por ato do Poder Executivo, o que justificaria a relativização da legalidade, tendo em vista a premente necessidade de modificação rápida das alíquotas para estimular ou inibir comportamentos¹².

Apesar de grande parte da doutrina vincular o nascimento da legalidade tributária à Magna Carta da Inglaterra do ano de 1215, com o significado de autoconsentimento dos cidadãos, este não foi seu primeiro registro, havendo previsões expressas no mesmo sentido na época dos reinos católicos da Espanha¹³.

Com as revoluções liberais, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão foi o marco para validação da legalidade tributária, momento em que também ocorreu seu reconhecimento no ordenamento jurídico brasileiro.

No Brasil, desde a Constituição de 1824¹⁴ já era possível verificar a presença da legalidade, na medida em que era responsabilidade da Assembleia Geral fixar as despesas públicas e estabelecer as contribuições diretas, conforme artigos 15 e 171 deste diploma constitucional.

É forçoso concluir que atualmente o fundamento da legalidade tributária não é o autoconsentimento dos contribuintes, sendo, na verdade, uma forma

¹¹ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 33** de 11 de dezembro de 2001. Diário Oficial da União, Brasília, 11 de dezembro de 2001.

¹² Nas lições de Ricardo Lodi, “é imprescindível que a Constituição preveja expressamente essa possibilidade de alteração de alíquota pelo Poder Executivo em relação a cada tributo, já que essa disciplina constitui uma exceção à dimensão plena da Legalidade.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 28.

¹³ Ibidem, p. 19-22.

¹⁴ BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro, 25 de março de 1824

de tornar democrática a exigência fiscal, um meio de promoção da justiça fiscal.

No entender de Ricardo Lodi Ribeiro¹⁵, a legalidade tributária consiste também em uma maior garantia do tratamento isonômico dos contribuintes, tendo em vista a discrepância do ônus tributário nas diferentes regiões brasileiras, sendo, ainda, forma de contrabalançar o propósito arrecadatório do Estado.

Para este mesmo autor, o verdadeiro fundamento da legalidade tributária é o pluralismo político existente no Poder Legislativo, estando todos os segmentos da sociedade devidamente representados. A legalidade, não mais ligada ao autoconsentimento, está, atualmente, fundada na autonormatização.

Com essas considerações, é possível verificar que a previsão constitucional da legalidade tributária não garante apenas a necessária previsão em lei para criação ou majoração de tributos, figurando também como proteção ao regime democrático, a isonomia, a segurança jurídica, bem como o Estado de Direito.

1.1.2 Valores e direitos assegurados pela Legalidade Tributária

É forçoso reconhecer, de início, que a legalidade representa garantia eficaz da segurança jurídica dos contribuintes, na medida em que impede qualquer cobrança tributária arbitrária, sem passar pelo processo legislativo constitucionalmente previsto. Trata-se de uma garantia da segurança dos contribuintes para com a tributação.

No ideário liberal, a legalidade tributária foi o instrumento responsável por consolidar a segurança jurídica dos contribuintes. Já atualmente, no Estado Democrático, a segurança jurídica se materializa na forma de seguro social. Dessa forma, a legalidade atualmente possui fundamento na soberania popular, desempenhando papel de garantidora dos direitos fundamentais¹⁶.

¹⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010

¹⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p 46-60

No entanto, é importante considerar que em um cenário de ausência de regras, o arbítrio ocorreria de forma desmedida, razão pela qual a legalidade figura hoje como um dos principais sustentáculos da segurança, já que assegura a obrigatoriedade de observância da lei.

A segurança jurídica atribui confiança e possibilita a efetiva observância e respeito dos direitos e garantias dos contribuintes e, até mesmo, do Estado. Atualmente, a segurança jurídica significa, não apenas certeza e irretroatividade, mas atua também como instrumento de concretização dos direitos dos contribuintes¹⁷.

Para a confirmação da qualidade de garantia fundamental conferida à legalidade no texto constitucional, basta a leitura do inciso I do artigo 150 que determina que é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que assim o estabeleça, conferindo um direito subjetivo aos contribuintes para contestar qualquer cobrança fiscal que não tenha respaldo em lei ou que não observe os limites legalmente estabelecidos.¹⁸

A legalidade figura como um dos pilares essenciais do Estado de Direito. No entendimento de Eduardo Maneira¹⁹, a legalidade solidifica os princípios republicano e do Estado de Direito.

Nesta ordem de convicções, Paulo de Barros Carvalho²⁰ classifica a segurança jurídica como um sobreprincípio que é efetivado pela atuação de outros princípios, como, por exemplo, o da legalidade e da anterioridade tributária.

¹⁷ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 35-148

¹⁸ Em sentido semelhante, em relação à Constituição de Portugal, José Casalta Nabais assevera que “A natureza garantística do princípio da legalidade fiscal é, de resto, particularmente visível na nossa Constituição, em que se estabelece como direito-garantia fundamental ninguém pode ‘ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição e cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei’ (art. 106º, nº 3), o que, sendo uma manifestação do direito de resistência, constitui um direito subjectivo a que os impostos se mantenham dentro não só dos seus limites formais, como sugere o preceito em causa, mas também dos seus limites materiais.” NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 344

¹⁹ MANEIRA, Eduardo. *Direito Tributário. Princípio da Não-Surpresa*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 18

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Legalidade e o sobreprincípio da segurança jurídica na revogação de normas tributárias*. In Sistema Constitucional Tributário. Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 25

As limitações constitucionais ao poder de tributar, inclusive a legalidade e a anterioridade, foram visivelmente inseridas na Constituição de 1988 com o objetivo de alcance da justiça fiscal.

A legalidade fiscal, na medida em que se traduz no princípio da determinabilidade, figura como uma das principais manifestações da segurança jurídica no texto constitucional.

Humberto Ávila²¹ ressalta que com a análise dos dispositivos constitucionais da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade, alcança-se o princípio da segurança jurídica, o qual não possui dispositivo específico que lhe dê suporte físico, mas é uma norma constitucional protegida pelas demais.

A segurança jurídica está incorporada nas limitações constitucionais ao poder de tributar, confirmando o garantismo do Sistema Constitucional Tributário²².

A legalidade garante a previsibilidade e solidez das relações tributárias, assegurando a proteção da confiança dos contribuintes no que diz respeito às exigências fiscais impostas pelo Estado.

Roque Antonio Carrazza²³ frisa que a legalidade é forma de garantia da justiça fiscal e da segurança jurídica dos cidadãos.

Somente mediante o estrito cumprimento do princípio da legalidade pelo Estado é possível que os contribuintes conheçam suas obrigações e verifiquem a correta observância dos postulados constitucionais quando da formulação das exigências tributárias.

A não-surpresa, diretamente ligada à anterioridade, também pode ser considerada um subprincípio da legalidade, na medida em que através da lei que os contribuintes identificam de forma antecipada o ônus tributário que lhes será imposto.

Resta incontestado que a proteção da confiança e a boa-fé são elementos integrantes da legalidade²⁴.

²¹ ÁVILA, Humberto. *Legalidade Tributária Multidimensional*. In Princípios e Limites da Tributação. Coord. Roberto Ferraz. São Paulo: QuartierLatin, 2005, p. 280.

²² TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 191

²³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª edição, revista. Ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 280

Para Leandro Paulsen²⁵, as limitações ao poder de tributar, inclusive a legalidade estrita, são instrumentos que concretizam a segurança jurídica do contribuinte. No entender deste mesmo autor, o fundamento da garantia da legalidade é a perspectiva da certeza do direito²⁶.

Através da legalidade, a certeza do direito é protegida, sendo estabelecida direta ligação com a proteção da confiança²⁷. Neste sentido, é conferida aos contribuintes a possibilidade de planejar seus negócios com a certeza de que não serão submetidos a exigências inesperadas ou arbitrárias²⁸.

Não parece haver dúvidas, dessa forma, que a legalidade como forma de garantia da segurança jurídica, valor fundamental do Estado de Direito em que o capitalismo exige certeza e previsibilidade nas relações jurídicas, pode ser erguida ao patamar de garantia fundamental e, portanto, cláusula pétrea revestida do manto da imutabilidade.

Ocorre que, como será adiante demonstrado, a atual sociedade de risco demanda, algumas vezes, a mitigação da legalidade estrita como forma de alcance de outros postulados constitucionais, razão pela qual é necessário estabelecer os limites dentro dos quais o constituinte derivado se encontra para proceder com a relativização de garantias como a da legalidade.

²⁴ Neste sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Segurança Jurídica e mutações jurisprudenciais: a incidência do IPI nas importações feitas por não contribuintes. Necessidade de reversão do entendimento atual do STF, com modulação de seus efeitos. Tema 643 – Repercussão Geral.** In Sistema Constitucional Tributário. Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 37

²⁵ PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica e modulação de efeitos nas ações rescisórias em matéria tributária.** In Sistema Constitucional Tributário. Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 62

²⁶ Id. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação: A concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 77.

²⁷ Op. Cit., p. 65

²⁸ No mesmo sentido, Ricardo Lodi Ribeiro: “Nesse ambiente, o Direito Tributário se aproxima da moral e da ética, seja em relação às práticas do Estado, do legislador e do administrador, ou do contribuinte, com a Legalidade Tributária passando a significar, como assinala Tipke, a segurança diante da arbitrariedade da falta de regras, uma vez que esta se revela pela segurança da regra. A certeza na aplicação da norma tributária para todos os seus destinatários é que garante o império da lei.”

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 23.

Ricardo Lobo Torres²⁹ assinala que a legalidade utilizada de forma demasiada acaba por se tornar formalismo e, conseqüentemente, embaraçar o postulado da segurança jurídica, ensejando uma inflação legislativa.

Dessa maneira, conforme será demonstrado nos próximos capítulos, é necessário que sejam estabelecidos os critérios a serem observados pelo constituinte derivado para a mitigação da legalidade tributária, de forma que não afete o núcleo essencial da garantia constitucional.

1.2 Anterioridade Tributária

1.2.1 Breve Histórico

Cabe destacar que, desde 1824, a Constituição do Império³⁰ continha a previsão acerca da anualidade, de acordo com a qual os tributos precisavam de autorização orçamentária anual, regulando, dessa forma, a eficácia temporária das leis tributárias.

A Constituição de 1946 reinaugurou, no parágrafo³¹ de seu artigo 141, a anualidade tributária, na medida em que estabeleceu que os tributos não podiam ser cobrados no exercício sem prévia autorização na lei orçamentária, ressalvada a tarifa aduaneira e o imposto de guerra, sobressaindo, dessa forma, a garantia ao princípio da segurança jurídica no texto constitucional.

Nesse sentido, em rigorosa, síntese, tem-se que o princípio da anualidade significava a necessidade de autorização orçamentária prévia de toda lei impositiva de obrigações tributárias.

Destaque-se que a chancela orçamentária era ato condição para a regular cobrança de quaisquer tributos, já que a mera previsão em lei não era suficiente para que o tributo fosse regularmente exigido.

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 413 e 466.

³⁰ BRASIL, *Constituição Política do Império do Brasil*. Rio de Janeiro, 25 de março de 1824

³¹ § 34 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

A doutrina³² é taxativa ao afirmar que a anualidade prevista na Constituição de 1946³³ serviu como forma de restituir ao Congresso uma arma de representação parlamentar contra regimes monarcas, deixando de ser o tributo um simples ato de soberania do Estado, garantindo à sociedade a salvaguarda da segurança jurídica.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, quando ainda vigente o artigo 141, parágrafo 34 da Constituição de 1946, editou a Súmula nº 66³⁴ que permitia a cobrança de tributo majorado após o orçamento, mas antes do início do exercício financeiro, o que acabou por relativizar sobremaneira a garantia da anualidade.

Posteriormente, foi editada a Súmula 67³⁵ que determinava que seria inconstitucional a cobrança do tributo criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro.

Ricardo Lodi³⁶ entende que, com as Súmulas 66 e 67, o STF amputou o princípio da anualidade, que passou a ser aplicado como se fosse anterioridade, mas sem essa denominação. Dessa forma, este autor assevera que nesse momento nasceu o princípio da anterioridade.

Com a edição da Emenda Constitucional nº 18 de 1965³⁷, a anualidade foi extinta pelo artigo 25, tendo sido incluída a anterioridade para os tributos sobre o patrimônio e a renda constantes do referido texto constitucional.

A Constituição de 1967³⁸, no parágrafo 29 do artigo 150 acabou por novamente prever a exigência de autorização orçamentária anual para a imposição dos tributos, exceto para a tarifa aduaneira e o imposto de guerra.

³² Nesse sentido, BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar* – 8ª Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

³³ BRASIL. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 19 de setembro de 1946.

³⁴ Súmula nº 66: É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro. Aprovada em 13/12/1963

³⁵ É inconstitucional a cobrança do tributo que houver sido criado ou aumentado no mesmo exercício financeiro.

³⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 188-189

³⁷ Art. 2º. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II – cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda, com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda.

BRASIL. *Emenda Constitucional nº 18*. Diário Oficial da União, Brasília, 6 de dezembro de 1965.

³⁸ Id. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Diário Oficial da União, Brasília, 20 de outubro de 1967.

Com a Emenda Constitucional nº 01 de 1969³⁹ à Constituição de 1967, o princípio da autorização orçamentária foi definitivamente extinto, passando este princípio a ser substituído pela anterioridade. Dessa forma, tem-se que a anterioridade tributária substituiu o princípio da autorização orçamentária⁴⁰, como pode ser observado no próprio dispositivo constitucional⁴¹ da mencionada emenda.

Convém assinalar que a Emenda Constitucional nº 8/77⁴², em alteração do parágrafo 29 do artigo 153 da Constituição, passou a reconhecer a possibilidade de lei complementar inserir exceções à anterioridade. No entanto, no período de sua vigência não houve a utilização desse instrumento normativo para criação de novas exceções a este princípio além daquelas já existentes.

É assinalável que o princípio da autorização orçamentária, diretamente extraído do princípio da anualidade, não mais existe em nosso ordenamento jurídico, já que substituído pela anterioridade, que não exige prévia autorização orçamentária das leis tributárias⁴³.

Bem se vê que não há mais a obrigatoriedade de previsão na lei orçamentária de toda e qualquer imposição tributária, bastando que se observe o princípio da anterioridade.

Resta claro, portanto, que este princípio acabou por substituir o princípio da autorização orçamentária que garantia aos contribuintes a segurança quanto às exigências tributárias do exercício seguinte.

³⁹ Id. **Emenda Constitucional nº 1 de 17 de outubro de 1969**. Diário Oficial da União, Brasília, 20 de outubro de 1969.

⁴⁰ Neste sentido, BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar** – 8ª Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

⁴¹ § 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o impôsto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.

⁴² BRASIL. **Emenda Constitucional nº 8 de 14 de abril de 1977**. Diário Oficial da União, Brasília, 14 de abril de 1977

⁴³ “A regra da anualidade não mais vigora, entre nós, como autorização orçamentária. As leis tributárias, uma vez publicadas, vigentes e eficazes, não estão sujeitas, ano a ano, a uma prévia autorização contida na lei orçamentária, para que possam surtir efeitos. Não sobreviveu, na Constituição de 1988, o antigo princípio da autorização orçamentária, que foi substituído pelo da simples anterioridade.”

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar** – 8ª Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

Note-se que a anterioridade influencia a validade da norma na medida em que atua sobre o momento em que ela ingressa no ordenamento jurídico⁴⁴.

Desponta cristalino que as normas tributárias, atualmente, não estão sujeitas a uma prévia aprovação orçamentária. Ou seja, a validade, eficácia, existência e aplicabilidade das leis tributárias, atualmente, em nada dependem da lei orçamentária.

A anterioridade, que supostamente veio substituir o princípio da anualidade, acabou por exigir que a aplicação da lei tributária se dê no exercício financeiro seguinte, enquanto a anualidade guardava relação com a autorização orçamentária que, hoje em dia, não é mais exigida constitucionalmente.

Ou seja, com a anterioridade, a vigência e aplicabilidade das normas tributárias não precisam de autorização a cada ano, sendo, na verdade, permanentes.

Apesar da extinção da exigência de autorização orçamentária, verifica-se que a anterioridade foi instituída com o mesmo propósito, o valor buscado por ambos estes princípios, ainda que de formas diversas, é o da segurança jurídica, o que demonstra que a previsibilidade e a certeza são garantias de grande valor para o Direito Tributário Brasileiro.

Nos ensinamentos de Aliomar Baleeiro, a anterioridade pode ser considerada como uma característica essencial do princípio da legalidade tributária, uma vez que afeta a eficácia e aplicabilidade das leis tributárias⁴⁵.

Há quem entenda que a anterioridade afeta a vigência das normas, uma vez que esta é diferida para momento posterior. A eficácia, ao contrário, não é afetada na medida em que a anterioridade não se presta a adiar os efeitos da norma, já que a lei não incide até que seja observado o prazo constitucionalmente estabelecido⁴⁶.

⁴⁴ Neste sentido, Luís César Souza de Queiroz: “Como se disse anteriormente, o princípio da anterioridade afeta o momento em que a norma tributária ingressa no sistema jurídico. Ele informa, pois, a obtenção da validade jurídica da norma tributária.”

QUEIROZ, Luís César Souza de. **Imposto sobre a renda, os princípios da irretroatividade e da anterioridade e a Súmula 584 do STF**. In Sistema Constitucional Tributário. Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 91

⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar** – 8ª Ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi – Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 116

⁴⁶ MANEIRA, Eduardo. **Direito Tributário. Princípio da Não-Surpresa**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 90-91.

Atualmente, a anterioridade está prevista no artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988, tendo sido acrescida pela Emenda Constitucional nº 42 de 2003⁴⁷ a alínea “c” no mesmo dispositivo constitucional com a denominada “noventena”, segundo a qual é vedada cobrança de tributo antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Lembre-se que com a mesma Emenda Constitucional foi alterado o parágrafo 1º do artigo 150, onde estavam previstas as exceções à vedação da alínea b do inciso III, passando a constar uma nova exceção à anterioridade, qual seja, do empréstimo compulsório destinado a atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e também as exceções à noventena prevista na alínea c do citado artigo.

Importante destacar que estão expressamente previstos no texto constitucional os tributos que não se sujeitam à anterioridade, quais sejam, Empréstimo compulsório para despesa extraordinária decorrente de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, Imposto Extraordinário e contribuições para a seguridade social, conforme prescrito no parágrafo 1º do artigo 150 e no parágrafo 6º do artigo 195 do texto constitucional.

Assim como a anterioridade, também existem tributos que não estão sujeitos à noventena, quais sejam, Empréstimo compulsório para despesa extraordinária decorrente de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto de Renda, Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, Imposto Extraordinário, bem como a fixação da base de cálculo do Imposto sobre propriedade de veículos automotores e do Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, de acordo com o mesmo parágrafo 1º do artigo 150 da Constituição.

⁴⁷BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42**. Diário Oficial da União, Brasília, 31 de dezembro de 2003.

Embora seja garantia de importância ímpar aos contribuintes, qualidade esta reconhecida até mesmo pelo Supremo Tribunal Federal, esta Corte Suprema acabou por esvaziar a anterioridade com a edição da Súmula 584⁴⁸, que permite, no caso do imposto de renda, a aplicação da lei tributária do ano da declaração aos rendimentos do ano base.

É decisivo assinalar, por fim, que o artigo 165, parágrafo 2º da Constituição Federal de 1988 exige que para que sejam realizadas alterações na legislação tributária, é necessário que estas estejam previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias. No entanto, essa previsão não tem o condão de restabelecer o princípio da autorização orçamentária, uma vez que no atual texto constitucional tem-se reconhecida a eficácia permanente das leis tributárias já existentes.

Consoante demonstrado, o princípio da anterioridade figura como um dos sustentáculos da segurança jurídica, garantindo a não surpresa e a confiança dos contribuintes com as novas imposições tributárias.

1.2.2 Valores e direitos assegurados pela Anterioridade Tributária

Conforme já mencionado no tópico anterior, a anterioridade tributária é manifestação de garantia à segurança jurídica dos contribuintes no que se refere ao tributo no tempo. Trata-se de manifestação da confiança legítima da continuidade do regime tributário de cada tributo.⁴⁹

A anterioridade está firmada em dois pilares, a certeza e a segurança. No entendimento de Ricardo Lobo Torres, a segurança jurídica é valor fundamental do Estado de Direito, ocupando espaço importante na linguagem jurídica, em busca da clareza e da certeza, e no próprio funcionamento dos órgãos do Estado.⁵⁰

⁴⁸Súmula 584; AO IMPOSTO DE RENDA CALCULADO SOBRE OS RENDIMENTOS DO ANO-BASE, APLICA-SE A LEI VIGENTE NO EXERCÍCIO FINANCEIRO EM QUE DEVE SER APRESENTADA A DECLARAÇÃO.

⁴⁹FRANCISCO, José Carlos. *Estado pós-moderno, confiança legítima e anterioridade tributária*. Revista Brasileira de Estudos Constitucionais, Belo Horizonte, v. 5, n. 17, jan./mar. 2011.

⁵⁰TORRES, Ricardo Lobo. *A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar*. REDE. Revista Eletrônica de Direito do Estado, nº 4, Bahia: 2005.

Helena Torres⁵¹ aduz que a anterioridade tributária garante a segurança jurídica do tempo futuro, a qual é denominada de princípio da não surpresa. Assim, a anterioridade em conjunto com a anualidade, irretroatividade, ato jurídico perfeito e direito adquirido formam o regime da segurança jurídica no Sistema Constitucional Tributário.

Com a previsibilidade garantida pela anterioridade, os contribuintes dispõem de tempo para planejar seus atos e examinar os impactos financeiros que a incidência do tributo pode causar.

A doutrina é pacífica na compreensão de que a anterioridade tributária está diretamente ligada aos conceitos da não-surpresa e da segurança jurídica dos contribuintes.

É indiscutível que o princípio da não-surpresa resta esvaziado se não observados os princípios que lhe servem como alicerces, tais como a anterioridade e a legalidade⁵².

Leandro Paulsen⁵³ destaca que a proteção trazida pela anterioridade está diretamente ligada ao verbo prever, estudar com antecedência o tributo que será exigido.

No atual Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica se faz indispensável para o sistema tributário, vez que atua como garantia da arrecadação e proteção dos direitos fundamentais⁵⁴.

Na atual sociedade de risco, o significado do termo “segurança jurídica” passou por diversas alterações, devendo-se admitir, portanto, relativizações das formas de sua garantia, com o objetivo de não engessar uma sociedade em constantes mudanças.

⁵¹TORRES, Heleno Taveira. ***Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário***. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 414-416

⁵² Neste mesmo sentido, Eduardo Maneira “Apesar do princípio da não-surpresa ser o objeto exclusivo de nosso estudo, este se apresentará insubsistente se não vier acompanhado da análise de princípios outros que lhe dão fundamento e que com ele se entrecruzam e lhe são conexos.”

MANEIRA, Eduardo. ***Direito Tributário. Princípio da Não-Surpresa***. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 15

⁵³PAULSEN, Leandro. ***Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação: A concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade***. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 152

⁵⁴Op. Cit., p. 35-173

Destaque-se, o direito à segurança jurídica não é absoluto, não havendo, tampouco, caráter único ou hegemônico⁵⁵.

O Estado, nos dias atuais, precisa dispor de instrumentos para desenvolver políticas extrafiscais, sendo a exceção à anterioridade um instrumento de suma importância em ocasiões urgentes que surgem, cuja previsibilidade não se pode conhecer.⁵⁶

Conforme restará demonstrado no decorrer do presente trabalho, atualmente a anterioridade tributária pode ser considerada uma garantia fundamental dos contribuintes e, portanto, elevada ao patamar de cláusula pétrea, qualidade esta reconhecida pelo próprio STF.

No entanto, nos casos de tributos com fins extrafiscais há a possibilidade legítima de exceção do referido princípio de forma a buscar também outros fins colimados pela própria Constituição, tudo em observância das demais previsões constitucionais.

Dessa forma, a extrafiscalidade é uma característica essencial para justificar a mitigação de garantias como a legalidade e a anterioridade tributária, sendo necessário, ainda, realizar o exame da proporcionalidade para verificar se a exceção às mencionadas limitações constitucionais ao poder de tributar são plausíveis e não atingem o núcleo essencial do valor por elas assegurado.

1.3.Princípio ou Regra?

Cabe no presente tópico realizar uma análise da qualificação da anterioridade e da legalidade tributária como princípio ou regra, tendo em vista a interminável e adormecida discussão da doutrina acerca das diferenças entre tais instrumentos normativos.

⁵⁵ PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica e modulação de efeitos nas ações rescisórias em matéria tributária**. In Sistema Constitucional Tributário. Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 55

⁵⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **As Cláusulas Pétreas Tributárias**. RDE. Revista de Direito do Estado, v. 16, 2009, p. 181

1.3.1 Diferenças entre princípios e regras para a doutrina

Não parece haver dúvidas de que atualmente os princípios são constantemente utilizados como fundamentadores de decisões, muitas vezes empregados para esclarecer a correta interpretação das regras, sobretudo pelo avanço principiológico em nossa Constituição.

Há, inclusive, quem entenda que não há no atual ordenamento jurídico qualquer espaço para a discricionariedade do julgador, uma vez que, mesmo nos casos de omissão legislativa, o juiz deve tomar a decisão com base nos princípios gerais de direito⁵⁷.

Nesse sentido, os princípios guiam a interpretação dos textos normativos, atribuindo coerência às normas e, conseqüentemente, ao ordenamento jurídico⁵⁸. Assim, os princípios seriam os responsáveis por estabelecer as diretrizes para aplicação das regras, sem os quais os aplicadores do direito teriam dificuldade de interpretar e aplicar o direito.

No entendimento de Tercio Sampaio Ferraz Jr.⁵⁹, os princípios são os orientadores de toda a atividade jurídica.

Ocorre que algumas das limitações constitucionais ao poder de tributar chamadas de princípios podem, na definição da doutrina, serem caracterizadas como regras, sendo a qualificação como princípio uma herança que atualmente não é objeto de controvérsia.

No mesmo contexto, não é difícil perceber que a anterioridade e a legalidade tributária são, hoje em dia, denominadas de princípios, não sendo, no entanto, analisada a possibilidade de considerá-las como regras.

Dessa maneira, de forma a sanar quaisquer dúvidas acerca da qualidade de princípio e regra de tais garantias, realizar-se-á uma breve análise dos critérios para tal qualificação e do atual posicionamento da doutrina.

⁵⁷DWORKIN, Ronald [1987:31-39] apud GRAU, Eros Roberto. *Interpretação/Aplicação do Direito*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2006, p. 156

⁵⁸ Neste sentido, Eros Graus: "A interpretação do direito deve ser dominada pela força dos princípios, são eles que conferem coerência ao sistema." GRAU, Eros Roberto. *Interpretação/Aplicação do Direito*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2006, p. 55

⁵⁹FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito. Técnica, Decisão, Dominação*. 6ª Ed. 3ª Reimpr. São Paulo: Atlas, 2011, p. 112

Vale dizer que há quem critique a utilização demasiada dos princípios, condenando também o uso exagerado da ponderação para a aplicação dos princípios que retratam os direitos fundamentais, acabando por retirar da própria Constituição a força normativa e vinculante, já que utilizada como instrumento de sopesamento. Nesse mesmo sentido, há quem defenda que os direitos fundamentais perdem o caráter vinculante pelo uso em larga escala do sopesamento, já que ausente qualquer objetividade ⁶⁰.

Carlos Ari Sundfeld⁶¹ destaca que a utilização demasiada de princípios vagos acaba por prejudicar a qualidade do debate jurídico. Como forma de evitar esse prejuízo, o autor sustenta que, para decidir com base em princípios, o juiz deve suportar o ônus da competência, através do qual é necessária a existência de elementos especiais de ordem institucional que justifiquem e legitimem a sua competência para criar a solução jurídica a partir de princípios, e o ônus do regulador, que exige a formulação de uma regra geral aplicável, a justificativa da escolha desta regra geral diante de todas as opções existentes e os possíveis efeitos positivos e negativos que podem ser causados, já que o juiz, ao utilizar princípios na sua decisão, exerce função regulatória.

Nas lições deste mesmo autor, os princípios são espécies normativas dotadas de indeterminação, o que não pode ser entendido como decorrente da dificuldade de o Constituinte fazer previsões precisas, mas sim da falta de consenso e apoio político para formulação de previsões normativas principalmente acerca dos direitos fundamentais, sendo as indeterminações necessárias aos jogos de poder⁶².

Os princípios, em diversas hipóteses, são empregados para explicar o objetivo de determinadas regras, ou seja, os princípios retratam o objetivo, o valor subjacente, o propósito das regras aplicáveis em determinados casos.

Há quem sustente que os princípios se diferenciam das regras, pois são mais abrangentes e importantes, sendo possível, até mesmo, considerar que

⁶⁰ SILVA, Virgílio Afonso. **Ponderação e objetividade na interpretação constitucional**. In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. **Direito e Interpretação: racionalidade e instituições**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 363-365.

⁶¹ SUNDFELD, Carlos Ari Vieira. **Princípio é preguiça?** In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. **Direito e Interpretação: racionalidade e instituições**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 287

⁶²Ibidem, p. 292-294

as ofensas aos princípios são mais graves que as ofensas às regras. Esse é o entendimento esposado por Yoshiaki Ichihara⁶³.

Heleno Torres⁶⁴ assevera que os princípios são tão vinculantes quanto as regras, possuindo duas funções, quais sejam, criar regras, na medida em que orientam a formação da decisão criadora de regras, e orientar condutas, uma vez que impõem a observância das regras. Dessa forma, para este autor não tem qualquer sentido a distinção entre regras e princípios.

No entendimento de Karl Larenz⁶⁵ os dispositivos normativos que contém princípios não possuem uma consequência jurídica, o que justifica a dificuldade de concretizá-los, os princípios servem, na verdade, como alicerces do sistema. No entanto, no entender deste mesmo o autor⁶⁶, os princípios podem se transformar em regras.

Ocorre que remanesce na doutrina a dúvida acerca dos traços distintivos das regras e dos princípios, ou seja, o que faria com que uma norma pudesse ser vista como um princípio ou uma regra. Pode-se afirmar que a anterioridade e a legalidade tributárias, hoje tidas como princípios, trazem também características de regras de acordo com a classificação da doutrina.

Com efeito, Hart⁶⁷ aponta que existem duas particularidades incontrovertidas que diferenciam as regras dos princípios, uma delas referente à extensão, à generalidade e a falta de especificidade dos princípios se comparados às regras. A outra diferença seria a de que os princípios trazem objetivos, finalidades e, por isso, são, muitas vezes, utilizados como justificção de determinadas regras.

⁶³ ICHIHARA, Yoshiaki. *Princípio da Legalidade Tributária na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1994.

⁶⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metodica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 533-535

⁶⁵ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3ª Edição. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 674-676;

⁶⁶ Id. *Derecho Justo – Fundamentos de Ética Jurídica*. Tradução de Luis Díez-Picazo. Madrid: Civitas, 1985

⁶⁷ HART, Hebert L.A. *O conceito de direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 322

Celso Antônio Bandeira de Mello⁶⁸, por sua vez, prescreve que os princípios são o alicerce do sistema jurídico, irradiando-se por todas as normas e possibilitando ao intérprete a compreensão destas.

Em sentido semelhante, Eros Grau⁶⁹ destaca que os princípios coordenam a criação das regras, uma vez que, para este autor, as normas-regras são criadas pelo intérprete quando de sua aplicação.

Há quem entenda, ainda, que a diferença entre regras e princípios reside no fato de as primeiras garantirem direitos ou imporem deveres definitivos, enquanto os princípios garantem direitos ou impõem deveres *prima facie*. Ou seja, o direito garantido ou o dever imposto por uma regra é definitivo, devendo ser totalmente realizado, ao passo que no caso dos princípios a realização é parcial⁷⁰.

Dworkin⁷¹ assevera que os princípios são padrões a serem observados, já que trazem consigo exigências e ideais de justiça, equidade ou moralidade, destacando, no entanto, que regras e princípios muitas vezes desempenham papéis semelhantes.

Dessa perspectiva, os princípios seriam utilizados para justificar a adoção de uma regra para obtenção da decisão de um caso concreto.

Nessa linha de entendimento, destaca que as regras se aplicam no modo tudo ou nada, uma vez que uma regra é válida para determinar a decisão em determinado caso ou a resposta que ela produz não ajuda na obtenção da decisão sendo, portanto, inválida.

Um ponto que é relevante destacar do entendimento de Dworkin é o de que, para ele, na hipótese de conflito entre duas regras, uma delas será necessariamente inválida, podendo ser dada preferência à regra que encontra fundamento nos princípios mais importantes. Por outro lado, os princípios apresentam diversas dimensões de peso, ao passo que, na hipótese de conflito entre eles, um prevalecerá sem invalidar o outro.

⁶⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 31ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2014

⁶⁹ GRAU, Eros Roberto. **Interpretação/Aplicação do Direito**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2006, p. 188

⁷⁰ SILVA, Virgílio Afonso da. **O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais**. Revista de Direito do Estado. Ano 1, nº4, p. 23-51, out/dez, 2006.

⁷¹ DWORCKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 36-44

Assim, para este autor, os princípios não apontam o resultado de um caso, mas somente apontam para a obtenção de uma decisão, sem, no entanto, serem capazes de determinar a conclusão. Ao contrário, as regras seriam os veículos normativos capazes de estabelecer o resultado de uma lide.

Em sentido oposto, Hart⁷² critica o caráter não conclusivo dos princípios destacado por Dworkin, na medida em que entende que em um sistema jurídico há a possibilidade de duas regras entrarem em conflito, e aquela que for julgada como mais importante prevalecer em determinado caso sem invalidar a outra regra que pode servir para apontar a solução de outro feito.

Há quem sustente que as regras são a concreção dos princípios, razão pela qual não é possível haver antinomia entre regras e princípios⁷³.

Raz⁷⁴, por sua vez, sustenta que a diferença entre regras e princípios encontra-se na especificidade das suas previsões, ou seja, enquanto as regras trazem atos específicos, os princípios prescrevem condutas inespecíficas.

A teoria dos princípios, que possui como expoente Alexy, aponta que os princípios se diferenciam das regras, pois trazem ideais de otimização, enquanto as regras trazem mandatos definitivos. Os princípios, por serem mandatos de otimização, ou seja, por conterem mandamentos *prima facie*, reclamam a máxima realização e, por isso, estão ligados diretamente ao princípio da proporcionalidade, com observância da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito em sua aplicação quando da existência de princípios conflitantes.

É válido mencionar que outro ponto destacado é o de que as regras jurídicas estabelecem razões para agir peremptórias e independentes do conteúdo, a regra jurídica elimina a possibilidade do balanço de razões do próprio juiz, o julgador não pode raciocinar se aquela razão é a melhor ou pior, não há espaço para qualquer discricionariedade do aplicador do direito.

Os princípios teriam menor força normativa, pois são menos concludentes que as regras. No entanto, eles tem maior alcance justificativo, pois trazem consigo os valores norteadores do Estado de Direito.

⁷²HART, Hebert L.A. **O conceito de direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 324

⁷³ GRAU, Eros Roberto. **Interpretação/Aplicação do Direito**. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2006, p. 53

⁷⁴ RAZ, Joseph. ALEXY, Robert. BULYGIN, Eugenio. **Uma discussão sobre a teoria do direito**. São Paulo: Marcial Pons, 2013.

Por outro lado, há quem defenda a inexistência de princípios por si só, mas tão somente de normas que podem ser aplicadas de diversos modos, de maneira que a diferença entre regras e princípios se dá apenas na forma de aplicação das normas⁷⁵.

A principal diferença que a maioria da doutrina identifica entre princípios e regras é que os primeiros carregam consigo valores, enquanto as regras apresentam comportamentos. Nesse sentido, as regras não poderiam ser, como os princípios, objeto de ponderação. Outra diferença levantada pela doutrina é no sentido de que as regras necessariamente se aplicam quando ocorre no mundo dos fatos a hipótese prevista para sua aplicação, enquanto os princípios não se aplicam obrigatoriamente quando da concretização das premissas para sua realização.

Humberto Ávila⁷⁶ anota que a atribuição da qualidade de princípio ou regra às normas depende da atividade do intérprete.

Há autores, como já apontado, que entendem que os princípios apresentam os fundamentos normativos para se encontrar um mandamento ou para a interpretação das regras, na medida em que indicam o caminho para a obtenção destas⁷⁷.

Para Habermas⁷⁸ o sistema de normas se identifica por sua coerência, enquanto o sistema de valores por sua preferência.

Consoante já destacado, Dworkin, entende que a distinção entre princípios e regras se fundamenta no fato de que na colisão entre duas regras, uma delas será considerada inválida ou será inserida uma cláusula de exceção, enquanto na hipótese de colisão de dois princípios, aquele de peso maior prevalecerá sem invalidar o outro. Nesse sentido, os princípios não poderiam determinar uma decisão de forma completa, sendo necessário buscar outros fundamentos para obtê-la.

⁷⁵K. Gunther. *Der Sinn für Angemessenheit*, Frankfurt, 1980, S.270 apud ALEXY, Robert. **Tres escritos de los derechos fundamentales y la teoría de los principios**. 3ª parte. Bogotá: Universidad Externado de Colômbia, 2003.

⁷⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15ª Ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 55

⁷⁷Karl Larenz, *Richtiges Recht*, p. 26 e *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6ª ed., p. 474 apud ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15ª Ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

⁷⁸Jürgen Habermas. *Theorie des juristischen Diskurses*. apud ALEXY, Robert. **Tres escritos de los derechos fundamentales y la teoría de los principios**. 3ª parte. Bogotá: Universidad Externado de Colômbia, 2003.

Alexy⁷⁹ anota que na hipótese de colisão de princípios, um deles somente pode prevalecer sobre o outro através do exame da ponderação, o qual será resolvido através da elaboração de regras de prevalência, aplicando-os também no sistema tudo ou nada. A distinção, assim, seria a de que no conflito de regras, avalia-se se esta encontra-se dentro da ordem jurídica, enquanto o conflito de princípios já está necessariamente inserido nesta ordem.

Para este autor, as regras são cumpridas ou descumpridas, enquanto os princípios podem ser cumpridos em diferentes níveis. Os princípios tem força normativa, mas não se aplicam da forma tudo ou nada, são sempre relativos.

Nesse sentido, as regras seriam aplicadas pelo método da subsunção, enquanto os princípios aplicar-se-iam através da ponderação. Assim, o autor formula uma lei geral de ponderação de acordo com a qual quanto maior o grau de não cumprimento de um princípio, tanto maior deve ser a importância de cumprimento do outro.

Com análise de todos os posicionamentos existentes, Ávila⁸⁰ aponta os três critérios normalmente utilizados pela doutrina para diferenciar princípios e regras, bem como as críticas em relação a cada um deles.

O primeiro critério seria denominado hipotético condicional, segundo o qual no caso das regras, há previsão de uma hipótese e uma consequência quando da ocorrência daquela hipótese, o que predetermina a decisão. Já no caso dos princípios, não há uma decisão pré-determinada quando da sua aplicação, uma vez que estes somente fornecem o caminho e os fundamentos para se descobrir a regra aplicável.

Esse critério sofre críticas, pois a regra não é capaz de fornecer por si só a decisão, já que, no processo interpretativo, é necessário verificar questões fáticas e normativas para sua aplicação.

A segunda crítica é no sentido de que a mera existência de hipótese e consequência não pode servir como fator de distinção, uma vez que, através de formulação linguística, até mesmo as normas consideradas princípios podem ser aplicadas do modo se, *então*.

⁷⁹ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. 2ª Ed. apud ÁVILA, Humberto. ***Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos***. 15ª Ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 58

⁸⁰ÁVILA, Humberto. ***Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos***. 15ª Ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 60-87

Por fim, os críticos a esse critério sustentam que um dispositivo constitucional não pode, antes do processo interpretativo, ser qualificado como regra ou princípio, uma vez que cabe ao intérprete, no caso concreto, “medir e especificar a intensidade da relação entre o dispositivo interpretado e os fins e valores que lhe são, potencial e axiologicamente, subjacentes.”⁸¹

Verifica-se, dessa forma, que, mesmo quando o dispositivo contém uma hipótese e uma consequência, ele pode ser aplicado como princípio, já que possui valores subjacentes.

O segundo critério seria o denominado critério do modo final de aplicação, de acordo com o qual, as regras seriam aplicadas no método *tudo ou nada*, enquanto os princípios estariam submetidos ao método *mais ou menos*, cabendo, portanto, ponderação.

A doutrina também critica esse critério de distinção, pois algumas regras, apesar de possuírem hipótese e consequência correlata, podem sofrer um exame de ponderação nos casos da existência de circunstâncias fáticas que acabam por ensejar a não aplicação da consequência, tendo em vista a existência de razões superiores.

Outro ponto que parece relevante como crítica ao presente critério consiste na lembrança de que, muitas vezes, as regras possuem termos em relação aos quais não é possível verificar o âmbito de aplicação, cabendo ao intérprete determinar a sua incidência ou não. Como se vê, tanto as regras como os princípios contêm termos vagos.

No mesmo contexto, não se pode dizer nos casos em que aplicada a consequência, a hipótese normativa necessariamente ocorreu, pois nos casos de aplicação das regras por analogia, não ocorre a exata hipótese prevista na regra, mas aplica-se, mesmo assim, a consequência em razão da semelhança da circunstância do caso concreto com a hipótese prevista na norma.

Por fim, o terceiro critério utilizado para distinção seria o critério do conflito normativo que prega que as regras se diferenciam dos princípios na medida em que no caso de conflito entre as primeiras, uma delas será declarada inválida, enquanto no caso de conflito entre princípios, a prevalência

⁸¹ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15ª Ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 62

de algum deles será determinada através de ponderação das razões, não havendo o que se falar em declaração de invalidade de nenhum deles.

De se observar, da mesma forma, críticas a esse método, uma vez que a ponderação também pode ser utilizada no caso das regras, naquelas hipóteses em que duas regras estão em conflito, mas, no caso concreto, uma delas vai prevalecer sobre a outra em razão da finalidade para a qual foi criada. Através da ponderação verifica-se que naquele determinado caso a razão para o descumprimento da regra prevalece sobre a finalidade para a qual ela foi criada.

Ao contrário do que sustentam os defensores deste critério, os princípios não possuem um peso pré-determinado, mas sim os valores que são assegurados por eles que devem possuir maior ou menor importância em cada caso concreto⁸².

É certo que o intérprete, quando da aplicação de regras, deverá realizar a valoração para saber qual deve prevalecer, o que acaba por enfraquecer o argumento daqueles que distinguem regras de princípios com base na subsunção e ponderação. Toda interpretação demanda valoração, logo, a distinção entre princípios e regras não pode se basear neste método.

O mesmo autor, tendo em vista as robustas críticas a cada um dos critérios, apresenta a dissociação heurística, segundo a qual os dispositivos normativos podem reproduzir princípios, regras e, até mesmo, postulados, a depender do aspecto privilegiado.

Vale dizer que as regras são mais rígidas na medida em que determinam um comportamento que somente pode ser afastado em casos excepcionais, com base em razões plausíveis que possuem como fundamento outras regras ou princípios.

⁸² Neste sentido, Humberto Ávila: “a dimensão de peso não é algo que já esteja incorporado a um tipo de norma. As normas não regulam sua própria aplicação. Não são, pois, os princípios que possuem uma dimensão de peso: às razões e aos fins aos quais eles fazem referência é que deve ser atribuída uma dimensão de importância. A maioria dos princípios nada diz sobre o peso da razões. É a decisão que atribui aos princípios um peso em função das circunstâncias do caso concreto. A citada dimensão de peso (dimensionofweight) não é, então, atributo abstrato dos princípios, mas qualidade das razões e dos fins a que eles fazem referência, cuja importância concreta é atribuída pelo aplicador. Vale dizer, a dimensão de peso não é um atributo empírico dos princípios, justificador de uma diferença lógica relativamente às regras, mas resultado de um juízo valorativo do aplicador.”

ÁVILA, Humberto. ***Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos***. 15ª Ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 82

Nesta ordem de convicções, pode-se dizer que, enquanto as regras são descritivas, os princípios são finalísticos, sem especificar de forma determinada o comportamento a ser adotado, eles somente implicam um comportamento para se alcançar o estado de coisas desejado.

Dessa maneira, enquanto os princípios dependem de outras normas e atos dos outros poderes para que seja encontrado o comportamento adequado para alcance do estado ideal de coisas prescrito, as regras já preveem o comportamento a ser adotado para atingir o fim estabelecido.

Outro ponto destacado por Humberto Ávila para diferenciação de princípios e regras é referente ao caráter retrospectivo das regras, na medida em que o legislador, ao elaborar a regra, traça contornos de situações que já tem conhecimento, enquanto os princípios almejam o alcance de um estado de coisas a ser formado, possuindo, portanto, caráter prospectivo⁸³.

De observar, ainda, que as regras trazem um resultado próprio para os casos concretos, ao passo que os princípios somente reforçam, corroboram as razões para a decisão a ser tomada, sendo, portanto, complementares.

Os princípios podem estar mais relacionados a informar a produção de certas normas e, por isso inseridos em normas de competência, podendo participar também, ainda que de maneira ampla, de normas de conduta.

Vê-se, portanto, que a doutrina não é unânime quanto aos traços distintivos das regras e princípios, existindo críticas fundamentadas a cada um dos critérios de diferenciação apontados pelas correntes que se prestaram a realizar a distinção entre tais espécies de normas.

Verifica-se, até mesmo, que atualmente a discussão acabou por restar adormecida em razão da infinidade de posicionamentos e críticas.

Cabe lembrar, no entanto, que a qualificação da anterioridade e da legalidade tributária como princípios se dá de forma indiscriminada, sem ser destacado que, em determinados casos, sua aplicação se dá como regra, ao passo que, em outras hipóteses, pelo fundamento que trazem à decisão, podem ser vistos como princípios.

⁸³ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15ª Ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 99

Dessa forma, o próximo tópico se presta a realizar uma melhor análise da questão especificamente em relação a tais limitações constitucionais ao poder de tributar.

1.3.2 Princípio ou Regra. Há uma única classificação correta?

Inicialmente, cabe destacar que, assim como já mencionado, Luís Eduardo Schoueri⁸⁴ reconhece que as limitações constitucionais ao poder de tributar são tidas como princípios apesar de as normas que as abrigam poderem veicular verdadeiros princípios ou regras.

A legalidade, a depender da ocasião em que é utilizada, pode ser tida como regra ou princípio. Por exemplo, temos uma regra quando vista como obrigatoriedade de lei em sentido formal para criação ou majoração de tributo, por outro lado, temos um princípio quando vista como garantia da liberdade, como proibição da tributação por analogia e como concretização da segurança jurídica⁸⁵.

Trata-se, portanto, de uma regra quando observada como obrigatoriedade de lei para a instituição ou majoração de tributo e de princípio também quando vista, por alguns doutrinadores, sob a perspectiva de consentimento do povo por meio dos seus representantes no legislativo⁸⁶.

Há, ainda, a possibilidade de se enxergar a legalidade como princípio quando vista sob o ângulo de que o contribuinte pode ter a segurança de que o legislador narrará de forma clara e minuciosa as hipóteses que ocasionarão a ocorrência do fato gerador de cada tributo.

Para Ricardo Lodi Ribeiro⁸⁷, a legalidade atualmente é predominantemente principialista, tornando-se objeto de ponderação de interesses por parte do aplicador.

⁸⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

⁸⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15ª Ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 62

⁸⁶ Este também é o entendimento de Luís Eduardo Schoueri. Cf. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 69

⁸⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 74-75

Já a anterioridade pode ser tida como regra se entendida apenas como obrigatoriedade de publicação da lei antes do exercício financeiro seguinte ou antes de 90 dias da cobrança. Por outro lado, pode ser aplicada como princípio se utilizada como forma de garantia da segurança jurídica e do valor da previsibilidade.

Para a corrente de Dworkin e Alexy, segundo a qual a diferença entre normas e princípios se dá pela forma como são aplicadas, a anterioridade e a legalidade, apesar de denominadas de princípios, são, na verdade, regras, na medida em que não podem ser objeto de ponderação, são aplicadas no modo *tudo ou nada*.

Há autores que dividem os princípios em duas modalidades, quais sejam, princípios em sentido estrito e princípios em sentido de fins políticos, podendo ser chamados também de normas programáticas.

Nessa linha de raciocínio, as normas programáticas seriam os princípios que trazem mandatos de otimização, enquanto os princípios em sentido estrito carregam os direitos fundamentais, os quais não podem ser cumpridos em diferentes níveis. Verifica-se que os princípios em sentido estrito têm a característica das regras, ou seja, são cumpridos ou descumpridos, enquanto as normas programáticas podem aplicar-se em diferentes níveis e graus⁸⁸.

Com essa distinção, a legalidade e a anterioridade tributária se qualificariam como princípios em sentido estrito, uma vez que não há a possibilidade de observância das suas normas em diferentes níveis, elas são cumpridas ou descumpridas.

Paulo de Barros Carvalho⁸⁹, em análise do tema, classifica a segurança jurídica como um sobreprincípio, já que se concretiza através de outros princípios, tais como a legalidade e a anterioridade.

Nas palavras deste mesmo autor, os princípios são normas que trazem vetores axiológicos.

A legalidade, quando utilizada na decisão como garantia da previsibilidade e solidez das relações tributárias, assegurando a proteção da

⁸⁸ Neste sentido, Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero. Cf. ***A Theory of Legal Sentences***. Holanda: KluwerAcademicPublishers, 1998

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. ***Legalidade e o sobreprincípio da segurança jurídica na revogação de normas tributárias***. In Sistema Constitucional Tributário. Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 25

confiança dos contribuintes no que diz respeito às exigências fiscais implementadas pelo Estado, pode ser entendida como um princípio, já que norma finalística, com caráter prospectivo.

Por outro lado, quando utilizada em um caso somente com a finalidade de determinar a necessidade de lei formal para cobrança tributária, sem buscar os valores subjacentes à exigência da lei, pode-se dizer que foi aplicada a regra da legalidade.

A legalidade que figura como um dos pilares essenciais do Estado de Direito é a legalidade princípio, já que possui como pano de fundo a garantia da democracia, isonomia, segurança jurídica, justiça fiscal, proteção da confiança e boa-fé.

No mesmo sentido, conforme já se destacou, Humberto Ávila⁹⁰ sustenta que dentro de uma norma pode haver uma regra, um princípio ou, até mesmo, um postulado. Assim, a legalidade seria um exemplo dessa tridimensionalidade, já que o dispositivo normativo que traz a legalidade contém uma regra (legalidade-regra), na medida em que exige lei para instituição ou majoração de tributo, um princípio (legalidade-princípio), tendo em vista buscar a concretização da liberdade e da segurança jurídica sem estabelecer comportamentos específicos para o alcance a esses fins, e postulado (legalidade-postulado) porque exige a estrita observância da lei, impedindo o uso de analogia e de critérios que fogem do ordenamento jurídico.

De observar, da mesma forma, que a anterioridade, quando utilizada na decisão como exigência de publicação da lei que institui ou majora tributos no exercício anterior ao de sua cobrança, pode ser compreendida como anterioridade regra, já que consiste em prescrição normativa descritiva com previsão do comportamento a ser adotado para alcance do fim pretendido.

De outro modo, a anterioridade pode ser vista sob a perspectiva de garantia da confiança legítima, da certeza e da segurança jurídica, hipótese em que deve ser considerada como princípio, já que prescritiva de um estado ideal de coisas.

Torna-se inequívoco, portanto, que as normas das limitações constitucionais ao poder de tributar, mais especificamente a anterioridade e a

⁹⁰ÁVILA, Humberto. *Legalidade Tributária Multidimensional*. In Princípios e Limites da Tributação. Coord. Roberto Ferraz. São Paulo: QuartierLatin, 2005, p. 282

legalidade aqui examinadas, trazem consigo regras ou princípios, a depender do enfoque que é dado às mesmas no momento de sua utilização, não sendo correto afirmar que há uma única classificação para as referidas previsões constitucionais.

1.4 Natureza jurídica da Legalidade e da Anterioridade Tributária

Após a análise do conteúdo e da classificação como princípio ou regra das limitações constitucionais ao poder de tributar em epígrafe, cabe analisar o posicionamento da doutrina e jurisprudência acerca da natureza jurídica de cada uma delas.

1.4.1 A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a Anterioridade Tributária

Importante destacar julgamento no qual o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional norma da Emenda Constitucional nº 3/93⁹¹ sob o fundamento de violação de cláusula pétrea.

Não é demais lembrar que a Emenda Constitucional nº 3/93, em seu artigo 2º, dispôs sobre a instituição do Imposto Provisório sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – IPMF e determinou em seu parágrafo 2º que esse tributo não estaria submetido ao princípio da anterioridade tributária previsto no artigo 150, inciso III, alínea b, tampouco observaria as imunidades previstas no inciso VI do mesmo dispositivo.

Nesta linha de convicções, a Lei Complementar nº 77/93⁹², ao instituir a cobrança do IPMF, não observou as mencionadas garantias constitucionais, em atenção ao disposto na Emenda Constitucional criadora do novo tributo.

⁹¹ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 3**, de 17 de março de 1993. Diário Oficial da União, Brasília, 18 de março de 1993.

⁹²Id. **Lei Complementar nº 77**. Diário Oficial da União, Brasília, 14 de julho de 1993.

Ocorre que a Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio ingressou com a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7⁹³ com o pedido de declaração de inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 77/93, que instituiu a cobrança do IPMF, e da Emenda Constitucional nº 3/93 que criou o IPMF sob o argumento de que o referido tributo feriu o princípio da anterioridade e, conseqüentemente, os princípios da não cumulatividade, do equilíbrio orçamentário, da capacidade contributiva e da vedação à bitributação.

Dessa forma, a Emenda Constitucional, ao excepcionar a anterioridade tributária e as imunidades, teria violado o artigo 60, parágrafo 4º da Constituição Federal de 1988, o qual estabelece que os direitos e garantias fundamentais são cláusulas pétreas, não podendo, portanto, subsistir a dita cobrança.

Assim como a Confederação Nacional dos Trabalhadores, os Governadores de Santa Catarina, Paraná, Mato Grosso do Sul e Tocantins também ingressaram com Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 926-5 com o mesmo objeto e fundamentos.

Inicialmente o Supremo concedeu medida cautelar para suspender os efeitos do art. 2º da Emenda Constitucional e da Lei Complementar em voga.

O Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional, resumidamente, em relação à questão da anterioridade, foi no sentido de que este princípio não é absoluto, sendo relativizado em diversas hipóteses e em circunstâncias especiais até mesmo pelo constituinte originário, e que a Emenda Constitucional nº 3/93 excepcionou a anterioridade somente para o IPMF, não havendo o que se falar em extinção do mesmo, destacando, ainda, que não se trata de garantia protegida pela cláusula da intangibilidade.

O Ministério Público Federal, por sua vez, se manifestou no sentido de que o parágrafo 4º do artigo 60 da Constituição somente torna inalteráveis os direitos e garantias que digam respeito diretamente à vida, à liberdade, à igualdade e à propriedade, sendo certo que a anterioridade, apesar de ser uma garantia importante dos contribuintes, não está ligada estritamente às esferas biológica, psicológica e espiritual do ser humano, tampouco possui caráter

⁹³ Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 939-7, Rel. Min. Sydney Sanches. Julgamento em 15/12/1993. DJ 18/03/1994

universal e intemporal. Dessa forma, não poderia ser caracterizada como uma garantia individual gravada da qualidade de cláusula pétrea.

Posteriormente, o Supremo, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7, declarou, por maioria, inconstitucionais as exceções realizadas pelo parágrafo 2º do artigo 2º da Emenda Constitucional nº 3/93 sob o argumento de que, de fato, o princípio da anterioridade tributária configura-se como garantia fundamental dos contribuintes, sendo cláusula pétrea, insuscetível, portanto, de supressão por disposições do constituinte derivado, lembrando, ainda, que direitos e garantias fundamentais não são somente aqueles previstos no artigo 5º do texto constitucional.

Importante o registro de que esta foi a primeira vez que o Supremo Tribunal Federal julgou a inconstitucionalidade de uma Emenda Constitucional, reafirmando seu poder de reforma.

Releva destacar que o Ministro Relator Sydney Sanches deixou consignado que caso assim não se entendesse, os direitos e garantias individuais ficariam esvaziados com novas e sucessivas emendas constitucionais com exceções à anterioridade, acabando, ao fim, por aniquilá-la por completo.

É válido mencionar que o Supremo Tribunal Federal no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4661⁹⁴, salientou, uma vez mais, que apesar de a anterioridade não estar prevista no artigo 5º da Constituição de 1988, ela é um direito fundamental do contribuinte perante o arbítrio destrutivo ou os excessos gravosos do Estado.

No mesmo diapasão, Roque Antonio Carrazza sustenta que o rol das exceções ao princípio da anterioridade tributária não pode ser ampliado nem mesmo por meio de emendas constitucionais, encampando o entendimento do STF no julgamento acima mencionado.⁹⁵

⁹⁴Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 4661 MC, Rel. Min. Marco Aurélio. Julgamento em 20/10/2011. DJ 22/03/2012

⁹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª Ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 223-224

Em sentido semelhante, Eduardo Maneira⁹⁶ averba que o STF, ao impedir a criação de novo tributo excepcionando a anterioridade, cumpriu o papel que lhe foi atribuído, de guardião da Constituição.

O julgamento ora tratado ganhou grande relevo na doutrina e sociedade à época, tendo em vista a importância conferida ao princípio da anterioridade tributária pelo Supremo Tribunal Federal, bem como os entendimentos divergentes de alguns doutrinadores.

Há quem⁹⁷ entenda exagerado o posicionamento do STF no sentido de atribuir à anterioridade tributária natureza jurídica de garantia fundamental dos contribuintes e, portanto, cobri-la do manto da imutabilidade das cláusulas pétreas, uma vez que o bloqueio das mudanças pode desestabilizar a ordem constitucional na constante mutação da sociedade de risco, conforme será abordado nos tópicos a seguir.

Outro julgamento que merece destaque é o Recurso Extraordinário nº 587.008, no qual, em 2011, o princípio da anterioridade também foi reconhecido como garantia fundamental dos contribuintes e, portanto, cláusula pétrea, insuscetível de supressão por emenda constitucional.⁹⁸

Nesse caso, discutia-se a constitucionalidade da majoração da alíquota de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido para o período retroativo de janeiro/1996 perpetrada pela Emenda Constitucional nº 10/96. A União, autora do recurso, argumentou que a noventena é dirigida ao legislador ordinário, não se aplicando a emendas constitucionais. No entanto, o Supremo Tribunal Federal se manifestou no sentido de que a Emenda Constitucional nº 10/96 era um novo texto e veiculava nova norma, não sendo prorrogação da Emenda Constitucional nº 1/94, devendo, por isso, observância à anterioridade

⁹⁶MANEIRA, Eduardo. *Direito Tributário. Princípio da Não-Surpresa*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 161

⁹⁷FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *O poder constituinte*. 4 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2005

SILVEIRA, Vladimir Oliveira da. *O Poder reformador na Constituição Brasileira de 1988 e os limites jurídicos às reformas constitucionais*. São Paulo: RCS Editora, 2006

NOVELLI, Flávio Bauer. *Norma Constitucional Inconstitucional? A propósito do art. 2º, §2º, da EC 3/93*. Revista Forense nº 330, 1995

BRANDRÃO, Rodrigo. *Emendas Constitucionais e Restrições aos Direitos Fundamentais*. REDE, Revista Eletrônica de Direito do Estado, nº 12, Salvador: 2007,

⁹⁸ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Cláusula Pétrea da Anterioridade Tributária, Jurisdição Constitucional e Restrições aos Direitos Fundamentais*. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. ABRAHAM, Marcus. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Orgs.). Estado Fiscal e Tributação. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2015.

nonagesimal, garantia que se insere no leque de direitos fundamentais dos contribuintes, sendo cláusula pétrea insuscetível de supressão por ato do poder constituinte derivado.

No entanto, há de se ressaltar que existem emendas constitucionais posteriores à de nº 3/93 que excepcionaram o princípio da anterioridade tributária, e, tendo em vista o silêncio acerca das razões que tornaram constitucional a exceção à anterioridade, o presente trabalho se volta a fazer uma análise para a busca dessa resposta.

Por exemplo, a Emenda Constitucional nº 33/01 excepcionou a anterioridade na majoração da alíquota do ICMS monofásico de combustíveis e lubrificantes e também da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Combustíveis, estando, no entanto, ambos os tributos sujeitos à já mencionada noventena, possuindo, ainda, evidente caráter extrafiscal, o que não ocorria na hipótese do IPMF, que possuía caráter eminentemente arrecadatário.

A nova exceção à anterioridade, incluída pela Emenda Constitucional nº 42/03, referente ao empréstimo compulsório destinado a atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, trata de hipótese de tributo utilizado somente em situações excepcionais, tendo o constituinte originário feito a mitigação da anterioridade em circunstância semelhante, qual seja, a do imposto extraordinário. Verifica-se que, apesar de não se tratar de tributo predominantemente extrafiscal, este somente será utilizado em ocasiões excepcionais.

Verifica-se que a anterioridade tributária como garantia à segurança jurídica dos contribuintes é compreendida pela instância máxima de julgamento como direito fundamental e, portanto, cláusula pétrea. No entanto, não foram traçados os contornos sob os quais seriam admitidas exceções a tal limitação constitucional.

Nas hipóteses de tributos com fins extrafiscais, verifica-se que há a possibilidade de excepcioná-los das limitações constitucionais ao poder de tributar, como fez o próprio constituinte originário nas exceções previstas no parágrafo 1º do artigo 150, unicamente para alcance dos objetivos extrafiscais e em estrita observância aos limites da proporcionalidade.

Não é demais registrar, que Roque Antonio Carrazza entende que até mesmo a Emenda Constitucional nº 33/01, ao excepcionar o princípio da anterioridade tributária, tornou-se flagrantemente inconstitucional, tendo em vista o rol taxativo das exceções. De acordo com este autor, a aceitação de exceções à anterioridade como a ocorrida na hipótese supramencionada acaba por fazer com que o constituinte derivado se torne o constituinte originário, o que não pode ser admitido⁹⁹.

Andrei Pitten Velloso¹⁰⁰, no mesmo sentido, assevera que a Emenda Constitucional nº 33 de 2001, ao afastar a reserva absoluta de lei e a anterioridade para CIDE Combustíveis, incorreu em manifesta inconstitucionalidade.

Verifica-se, dessa maneira, que há reconhecida doutrina que entende que a anterioridade tributária, de fato, é uma garantia fundamental dos contribuintes, não podendo ser excepcionado em hipótese alguma, sendo taxativo o rol das exceções estabelecidas pelo constituinte originário.

No entanto, conforme restará demonstrado a seguir, há consideráveis manifestações em sentido contrário com plausíveis fundamentos capazes de afastar as razões utilizadas pela Corte Suprema no julgamento aqui discutido.

Na atual sociedade de risco, muitas vezes é necessária a mitigação de algumas das limitações constitucionais ao poder de tributar para que seja possível alcançar outros fins constitucionalmente previstos. Neste sentido, é necessário verificar o que torna válida tal mitigação.

1.4.2 O posicionamento e as críticas da doutrina sobre a natureza da Anterioridade Tributária

⁹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª Ed., revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 225

¹⁰⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2ª Ed. Revista Atualizada e Ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 569

Vale colacionar ao presente trabalho as considerações de Flávio Bauer Novelli¹⁰¹ acerca da possibilidade de exceção do princípio da anterioridade e das imunidades tributárias por Emenda Constitucional.

O mencionado autor, em seu estudo, comentou o já aludido julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7¹⁰², na qual o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional norma da Emenda Constitucional nº 3/93 sob o fundamento de violação de cláusula pétrea.

Flávio Bauer Novelli discorre inicialmente sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar e destaca que estas encontram-se necessariamente vinculadas ao direito ou liberdade fundamental que pretendem assegurar, razão pela qual sua essência e sentido somente podem ser definidos em função dos direitos assegurados.

Na esteira desse raciocínio, relembra que o princípio tutelado pela anterioridade tributária é o da segurança jurídica dos contribuintes, de forma a assegurar-lhes conhecimento e não surpresa das normas tributárias, princípio este que era assegurado pela anualidade, com a exigência de autorização orçamentária das leis tributárias.

Nesta ordem de convicções, acaba por concluir que a anterioridade tributária, mesmo sendo uma garantia constitucional dos contribuintes, não pode ser caracterizada como direito fundamental, já que não consiste em um direito fundamental inviolável dos contribuintes, podendo, portanto, ser restringido, suspenso e abolido.

No entanto, destaca que a eventual restrição, suspensão, derrogação ou abolição não pode afetar o núcleo intangível do referido princípio, ou seja, o direito fundamental por ele tutelado, qual seja a segurança jurídica.

Para o autor, para que fosse declarada inconstitucional a parte do parágrafo 2º do artigo 2º da Emenda Constitucional nº 3/93 que excepcionou a anterioridade tributária e as imunidades, inclusive a imunidade recíproca, seria necessário demonstrar uma violação direta ao princípio da segurança jurídica e a forma federativa de Estado, o que não ocorreu no julgamento do Supremo Tribunal Federal.

¹⁰¹NOVELLI, Flávio Bauer. **Norma Constitucional Inconstitucional? A propósito do art. 2º, §2º, da EC 3/93**. Revista Forense nº 330, 1995

¹⁰²Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 939-7, Rel. Min. Sydney Sanches. Julgamento em 15/12/1993. DJ 18/03/1994

Nesse sentido, uma vez que a anterioridade tributária e o princípio da segurança jurídica consistem um em garantia e o outro em direito, a garantia não pode se confundir com o direito assegurado, por isso, Flávio Bauer Novelli entende que o constituinte derivado está livre para, até mesmo, suprimir a anterioridade tributária, desde que não acabe por atingir o valor por ela assegurado.

Dessa forma, o poder de emenda estaria limitado a afetar o núcleo essencial dos direitos fundamentais e dos princípios estruturantes, não sendo, portanto, absolutamente intocáveis¹⁰³.

Em sequência a esse elenco, Flávio Bauer Novelli conclui que o parágrafo 2º do artigo 2º da Emenda Constitucional nº 03/93 não afetou substancialmente os valores e princípios que o Supremo Tribunal Federal entendeu por ela violados, já que não alterou em nada a disposição textual dos dispositivos, permanecendo o princípio da anterioridade tributária devidamente previsto na Constituição de 1988 como era antes da emenda, assim como a forma federativa de estado. O que ocorreu foi, na verdade, simples restrição específica e temporária às normas. A esse propósito destaca que a Emenda Constitucional nº 3/93 não foi tendente a abolir a anterioridade ou a forma federativa de estado, tampouco os valores por elas protegidos, não violando, portanto, o disposto no parágrafo 4º do artigo 60 do texto constitucional.

Verifica-se que o autor entende que a anterioridade não se confunde com a segurança jurídica, logo, a exceção a esta limitação constitucional ao poder de tributar não é capaz de afetar o núcleo essencial do direito fundamental por ela garantido, não havendo, portanto, qualquer vedação constitucional a liberdade do constituinte derivado em realizar tais exceções.

Para Ricardo Lodi Ribeiro, a anterioridade também não pode ser entendida como uma garantia fundamental dos contribuintes e, portanto, cláusula pétrea, já que não se trata de forma de garantia dos elementos essenciais do Estado Social e Democrático de Direito, tampouco assegura a

¹⁰³ “O conteúdo essencial de um direito fundamental ou de um princípio estrutural é aquilo que neles constitui a própria substância, os fundamentos, os elementos ou componentes deles inseparáveis, a eles verdadeiramente inerentes”

NOVELLI, Flávio Bauer. **Norma Constitucional Inconstitucional? A propósito do art. 2º, §2º, da EC 3/93**. Revista Forense nº 330, 1995, p. 63-89.

ideia de segurança jurídica, que é preservada de forma muito mais evidente pelos princípios da irretroatividade e da proteção da confiança legítima¹⁰⁴.

Seguindo a linha de raciocínio, este mesmo autor assevera que, ainda que a anterioridade pudesse ser considerada cláusula pétrea, sua exceção por ato do constituinte derivado não configura medida tendente a aboli-la, lembrando que as cláusulas pétreas apenas protegem o núcleo essencial do direito, sem, contudo, vedar a modificação de seu conteúdo ou a restrição do direito protegido¹⁰⁵.

Rodrigo Brandão entende que a restrição de um direito fundamental deve ser justificada através da demonstração de que, no caso concreto, outro direito fundamental possui peso maior.¹⁰⁶

Nessa linha de entendimento, Rodrigo Brandão cita Gilmar Mendes¹⁰⁷ que estabelece os limites das restrições aos direitos fundamentais, denominados “limites dos limites”, que seriam: “(i) o princípio da clareza e da determinação das normas restritivas, (ii) a proibição de restrições casuísticas; (iii) o princípio da proporcionalidade; (iv) o princípio da proteção do núcleo essencial” e acrescenta o princípio da reserva de lei restritiva¹⁰⁸.

Verifica-se, mais uma vez, a menção ao núcleo essencial dos direitos fundamentais para análise da efetiva violação dos mesmos, assim como fez Flávio Bauer Novelli.

Rodrigo Brandão¹⁰⁹ destaca que o constituinte originário foi claro ao vedar apenas as emendas constitucionais tendentes a abolir as cláusulas pétreas e não aquelas que somente impõem algumas restrições, sendo constitucionalmente ilegítimas apenas aquelas que possuam “caráter aniquilador” do direito protegido pela cláusula pétrea.

¹⁰⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *As Cláusulas Pétreas Tributárias*. RDE. Revista de Direito do Estado, v. 16, 2009, p. 173

¹⁰⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio, de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 198-199

¹⁰⁶ BRANDRÃO, Rodrigo. *Emendas Constitucionais e Restrições aos Direitos Fundamentais*. REDE, Revista Eletrônica de Direito do Estado, nº 12, Salvador: 2007, p. 1-36

¹⁰⁷ Apud. MENDES, Gilmar. *Direitos Fundamentais e controle de constitucionalidade*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999, p. 38 et seq.

¹⁰⁸ Op. Cit.

¹⁰⁹ Op. Cit.

Conclui-se, dessa forma, que esse autor segue no mesmo entendimento de que o STF, no julgamento da ADI 939-7¹¹⁰, ao atribuir natureza jurídica de garantia fundamental ao princípio da anterioridade tributária e, portanto, gravá-la da imutabilidade de cláusula pétrea, agiu com exagero. Destaca que a anterioridade é uma forma de garantia do princípio da segurança jurídica, mas encontra-se positivada fora do Título II, de forma que não possui natureza de direito fundamental e, portanto não pode ser considerada cláusula pétrea. Acrescenta, ainda, que, em se tratando de garantia, não pode ser considerada um direito fundamental, já que é instrumento destinado à satisfação do direito.

Nesta medida, considera a anterioridade uma regra destinada a promover a segurança jurídica e não um direito fundamental em si, não tratando-se, pois, de cláusula pétrea.

Rodrigo Brandão¹¹¹ entende que a segurança jurídica não é eficazmente assegurada com a anterioridade, o que acontecia de forma melhor com a anualidade. Dessa forma, não haveria o que se falar em afronta ao princípio da segurança jurídica quando da exceção à anterioridade que o assegura de forma bem atenuada.

Desponta cristalino, portanto, que os autores aqui abordados entendem que o julgamento do STF que considerou a anterioridade tributária como garantia fundamental dos contribuintes incorreu em exagero, confundindo o direito fundamental com sua garantia.

No próximo capítulo será estudado o instituto da extrafiscalidade, de forma a demonstrar que sua presença é requisito indispensável para legitimar a mitigação dos princípios da anterioridade e da legalidade tributária pelo constituinte derivado quando da previsão de novos tributos.

1.4.3 A Legalidade Tributária para o Supremo Tribunal Federal e o posicionamento da doutrina

¹¹⁰ Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, ADI 939-7, Rel. Min. Sydney Sanches. Julgamento em 15/12/1993. DJ 18/03/1994

¹¹¹ BRANDRÃO, Rodrigo. **Emendas Constitucionais e Restrições aos Direitos Fundamentais**. REDE, Revista Eletrônica de Direito do Estado, nº 12, Salvador: 2007, p. 1-36

Preliminarmente, cabe destacar que o Supremo Tribunal Federal atribui à legalidade status de cláusula fundamental do Sistema Tributário, na medida em que está associada diretamente à ideia de democracia¹¹².

Como preleciona Andrei Pitten Velloso¹¹³, a legalidade tributária consiste em um direito fundamental dos contribuintes, estando, portanto, protegida da ação do constituinte derivado.

O princípio da legalidade, como o conhecemos hoje, tem sua origem estritamente vinculada com o desenvolvimento do conceito contemporâneo de soberania, que permitiu o surgimento do Estado Moderno. Assim, embora o conceito de lei e, portanto, de legalidade, já esteja presente desde a antiguidade grega, a formulação moderna do princípio da legalidade, erigindo as leis, de um lado, como a única fonte de limitações às liberdades individuais e de outro, como o fundamento autorizador das ações estatais, tem origem nesse contexto histórico¹¹⁴.

Nos dizeres de Caio Tácito¹¹⁵, o princípio da legalidade acabou se transformando em fundamento dos direitos individuais e dos direitos políticos de representação popular, servindo como arma de combate ao autoritarismo do Poder Público.

Importa destacar também o posicionamento de Carlos Roberto Siqueira Castro¹¹⁶ que preconiza que a legalidade consiste no limite mínimo da

¹¹² Nesse sentido, o voto do Ministro Gilmar Mendes no julgamento do Recurso Extraordinário nº 648.245: “O princípio constitucional da reserva legal, previsto no inciso I do art. 150 da Constituição Federal, é claro ao vedar a exigência e o aumento de tributo sem lei que o estabeleça. Trata-se de prescrição fundamental do sistema tributário, que se coliga à própria ideia de democracia, aplicada aos tributos (“*notaxation without representation*”).

¹¹³ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2ª Ed. Revista Atualizada e Ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

¹¹⁴ TÁCITO, Caio. **O princípio da legalidade: ponto e contraponto**. RDA vol. 242, pp. 125 e 126.

¹¹⁵ Ibidem, p. 126.

¹¹⁶ “A legalidade desponta, assim, como a primeira das limitações constitucionais ao poder estatal de disciplinar em prol do bem comum o exercício da lide humana. Uma vez que se adota tal princípio em sede constitucional, o mesmo ressaí como premissa maior dentre todos os demais quesitos e condições que possa o legislador constituinte incluir no elenco dessas limitações. Com isso, especifica-se, de modo abstrato e formal sem prejuízo de outros requisitos que possam ser exigidos ao legislador infraconstitucional, o instrumento pelo qual é dado ao Poder Público condicionar a atuação das autonomias individuais e coletivas. Em suma, tirante a lei, o que prevalece para o indivíduo e para a coletividade é o campo livre da vida, operando o ato legislativo como limite mínimo e indispensável nas relações entre o Estado e seus jurisdicionados. Tal se deve, ainda, porquanto o Poder Público não possui (nem poderia) vontade própria, diversamente do que ocorre com os entes privados, as manifestações publicistas precisam resultar, sempre e sempre, das diretrizes traçadas, num

vinculação do contribuinte com o Estado.

No mesmo contexto, José Afonso da Silva¹¹⁷ apregoa que a legalidade é garantia essencial em um Estado de Direito, consistindo também em chancela da democracia, razão pela qual trata-se de previsão basilar do Estado Democrático de Direito.

De se observar, ainda, que, assim como a anterioridade, a legalidade é também salvaguarda da segurança jurídica, possuindo direta relação com a proteção da confiança, já que os contribuintes tem a certeza de que qualquer majoração ou instituição de tributo se dará por meio de lei com toda observância do trâmite legislativo.

Conforme já destacado, a jurisprudência dos Tribunais Superiores não diverge do entendimento da doutrina, elevando a legalidade ao patamar de garantia da democracia.

Essas considerações demonstram, de forma inegável, que a legalidade tributária além de ser direito individual fundamental dos contribuintes, é também garantidora do Estado Democrático de Direito e, conseqüentemente, da separação dos poderes, razão pela qual se encontra inserido no rol de matérias do parágrafo 4º do artigo 60 da Constituição, sendo, portanto, cláusula pétrea.

Dessa perspectiva, resta evidente que, assim como no caso da anterioridade, devem ser observados critérios que confirmem legitimidade à mitigação da legalidade pelo constituinte derivado, de forma a não atingir o núcleo essencial da garantia, bem como para não engessar as mudanças destinadas a atingir os demais postulados constitucionais.

primeiro plano, pelo legislador constituinte, e, depois, pelo legislador subalterno, e assim por diante, de acordo com a escala de eficácia positiva com que se organiza e distribui a atividade normativa do Estado.”

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. *A constituição aberta e os direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 195.

¹¹⁷ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 400.

2 EXTRAFISCALIDADE

Cabe inicialmente tecer alguns comentários sobre o histórico da fiscalidade e da extrafiscalidade para que seja possível compreender seus fins, razões e objetivos, bem como a importância da presença da extrafiscalidade para justificar a mitigação, pelo constituinte derivado, dos princípios da legalidade e anterioridade tributária.

Há quem entenda que a mitigação das mencionadas limitações constitucionais ao poder de tributar somente se tornou válida, legítima e constitucional no caso da Emenda Constitucional nº 33/2001, que criou a CIDE Combustíveis, pois se trata de hipótese de tributo extrafiscal, regulatório, com natureza eminentemente interventiva¹¹⁸.

Dessa forma, no presente capítulo analisar-se-á o instituto da extrafiscalidade e as razões pelas quais nos tributos de cunho predominantemente extrafiscal torna-se legítima a mitigação da anterioridade e da legalidade tributária.

2.1 Fiscalidade e Extrafiscalidade – Breve Histórico

No liberalismo, o Estado desempenhava papel negativo, na medida em que se dispunha apenas a proteger as liberdades individuais e a autonomia privada, de forma a garantir os postulados da Revolução Francesa, quais sejam, liberdade, igualdade e fraternidade, sendo importante lembrar que a igualdade, nessa época, era considerada apenas em sentido formal.

Neste momento surge o Estado Fiscal, no qual o pagamento dos tributos era entendido como forma de retribuição pela conquista das liberdades, servindo apenas para manter o aparato estatal e as liberdades individuais.

¹¹⁸ ABRAHAM, Marcus. *As Emendas Constitucionais Tributárias e os Vinte Anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: QuartierLatin, 2009, p. 156-157.

Casalta Nabais¹¹⁹ ressalta que a extrafiscalidade existe desde o liberalismo, na medida em que os tributos aduaneiros sempre existiram e desempenharam função protetiva dos espaços econômicos nacionais.

Com a crise do liberalismo, e o conseqüente desenvolvimento do capitalismo, surge o Estado Social, onde a atuação estatal passou a ser positiva, em busca da garantia dos direitos sociais, bem como da igualdade em sentido material. A maior atuação do Estado acabou por gerar mais despesas públicas e, com isso, foi necessário o aumento da arrecadação tributária, que ainda assim, não foi suficiente para suportar as atividades estatais, acabando por ensejar a crise do Estado Social na forma originalmente prevista.

Surge, então, o Estado Democrático de Direito, no qual o Estado tem atuação positiva para busca do bem-estar dos cidadãos e da justiça social, mas se vê limitado pelos direitos conquistados pelos indivíduos.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior¹²⁰ ensina que não se trata de uma exclusão do estado liberal pelo estado social, mas sim uma transformação no Estado Democrático de Direito.

Com isso, a arrecadação tributária tem como finalidade financiar as despesas do estado, bem como possibilitar a atuação deste na persecução dos fins constitucionalmente previstos, inicia-se um Estado Regulador. Os tributos passam a ser utilizados como meios de alcance dos postulados constitucionais, assumindo, dessa forma, caráter eminentemente extrafiscal.

A atividade financeira assumiu caráter extrafiscal, uma vez que a arrecadação estava voltada não só para as responsabilidades originárias do Estado, mas também para a garantia do bem-estar dos cidadãos.

O tributo, no Estado Moderno, sempre terá caráter extrafiscal, ainda que este permaneça não muito latente. Todos os tributos são fiscais e extrafiscais. Verifica-se que a extrafiscalidade nasceu juntamente com o Estado Fiscal, tendo ganhado mais força no Estado Moderno, onde o Estado passou a assumir responsabilidades sociais, de forma a assegurar os direitos fundamentais dos indivíduos.

¹¹⁹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 630

¹²⁰ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Congelamento de Preços – Tabelamentos Oficiais**. Revista de Direito Público, julho-setembro/1989, p. 80-81

A finalidade na cobrança dos tributos, no atual Estado Democrático de Direito, não é apenas de arrecadar recursos aos cofres públicos, mas também de atender ao interesse público¹²¹. A tributação, dessa forma, passa a desempenhar duas funções, sendo uma de arrecadação de recursos para manutenção do Estado e a outra de garantia dos direitos dos cidadãos constitucionalmente previstos¹²².

No entendimento de Marcus de Freitas Gouvêa, a extrafiscalidade é princípio decorrente da supremacia do interesse público, fundamentando a tributação com fins diversos dos arrecadatórios.¹²³

De acordo com Aliomar Baleeiro¹²⁴, a extrafiscalidade já podia ser vista 5 séculos antes de 1950, com a distribuição de renda através da “décima escalata”, tributo progressivo proposto em Florença na Guerra de Pisa.

Nos ensinamentos do mesmo autor, verifica-se que nos Estados Unidos, em 1904, o *leading case* que marcou o início da utilização da extrafiscalidade foi denominado “Estados Unidos vs. Mc Gray”, onde a Suprema Corte admitiu uma tributação mais pesada para as margarinas, uma vez que as manteigas traziam menores riscos de saúde aos consumidores, decisão esta fulcrada evidentemente em razões extrafiscais, com intuito de estimular a compra de manteigas no lugar das margarinas, tendo em vista os menores riscos à saúde.¹²⁵

A Constituição da República Federativa de 1988 elegeu a extrafiscalidade como mecanismo de implementação das políticas públicas com o objetivo de alcançar as metas estabelecidas pelo constituinte originário, mediante, inclusive, a intervenção na economia.

¹²¹ Neste sentido, Gustavo Miguez de Mello: “Como vimos, o interesse público não é o interesse específico de arrecadar. São muito variados os interesses públicos envolvidos na cobrança do tributo. E todos eles têm que ser levados em conta.

MELLO, Gustavo Miguez de. **Política fiscal: finalidades da tributação**. In Revista Forense, ano 75, v. 267, jul/set, 1979, p.39

¹²² GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 39

¹²³ Ibidem

¹²⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 10ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 192

¹²⁵ *apud* VIEIRA, José Roberto. **A extrafiscalidade da Lei 12.715/2012 e a Capacidade Contributiva: A convivência do lobo e do cordeiro?**. Revista de Direito Tributário n. 118. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 27

Luís Eduardo Schoueri¹²⁶ denomina de “Constituição Econômica” aquela que possui regras que estabelecem a participação do Estado na economia, como ocorre na Constituição de 1988.

Conforme salienta Alfredo Augusto Becker¹²⁷, na construção de cada tributo coexistirão as finalidades extrafiscal e fiscal, havendo prevalência de uma ou de outra.

A Constituição Federal de 1988 ao prever o mecanismo da seletividade para o Imposto sobre Produtos Industrializados, com maior tributação para os bens supérfluos e menor para aqueles de primeira necessidade, bem como ao estabelecer a progressividade do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana com uma maior tributação para as propriedades subutilizadas ou não utilizadas, em busca do cumprimento da função social¹²⁸, atribui evidente caráter extrafiscal a tais tributos.

Importante destacar, ainda, a autorização de modificação das alíquotas do IPI, do Imposto de Importação e do Imposto de Exportação sem observância do princípio da anterioridade, em razão do caráter extrafiscal dos tributos, sendo estes últimos responsáveis por regular a política-econômica, na medida em que influenciam a entrada e saída de produtos do país.

O artigo 146-A da Constituição Federal de 1988 também faz previsão da utilização dos tributos como meios de intervenção na economia, visto que atribui a competência à Lei Complementar para estabelecer diferentes critérios de tributação para prevenção de desequilíbrios da concorrência, visando, com isso, a proteção da livre-concorrência.

As contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, com previsão no art. 149 da CRFB/88¹²⁹, também possuem caráter extrafiscal, sendo a dicção do

¹²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 80

¹²⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 624

¹²⁸ Art. 182, § 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

¹²⁹ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e

dispositivo constitucional bem clara no sentido de que elas serão utilizadas como instrumento de atuação nas respectivas áreas.

Um ramo do direito que muito se utiliza da extrafiscalidade atualmente é o Direito Ambiental, coibindo comportamentos lesivos ao meio-ambiente através da tributação.

O constituinte também fez referência à extrafiscalidade no artigo 151, inciso I¹³⁰, uma vez que o referido dispositivo constitucional autoriza a concessão de benefícios fiscais para promoção do desenvolvimento socioeconômico de todas as regiões do país.

Importante destacar que em muitos casos de tributos com finalidades extrafiscais previstos na Constituição de 1988 as limitações ao poder de tributar foram mitigadas como forma de possibilitar o alcance dos fins extrafiscais para os quais foram criados, como ocorreu com a Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico sobre Combustíveis, tema que será objeto de análise em capítulo específico do presente trabalho.

Verifica-se, dessa forma, a larga utilização da extrafiscalidade no atual Estado Democrático de Direito, de forma a viabilizar o alcance de todos os fins previstos constitucionalmente, bem como de assegurar os direitos fundamentais dos cidadãos, possibilitando que o Estado desempenhe seu papel e cumpra as funções estabelecidas no texto constitucional.

2.2 Conceitos de Extrafiscalidade e Fiscalidade

A grande maioria dos autores define a fiscalidade como sendo a característica daqueles tributos utilizados somente com fins arrecadatórios, ao passo que a extrafiscalidade é definida como o traço daqueles tributos que possuem outros fins que não somente os de arrecadar recursos aos cofres públicos, induzindo ou desestimulando comportamentos, intervindo no domínio

150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

¹³⁰ Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, **admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;**

econômico para o alcance de determinados objetivos e direitos constitucionalmente previstos.

No entanto, importante destacar que a finalidade arrecadatória dos tributos com finalidade fiscal não se esgota em si mesma, ou seja, não basta a arrecadação, já que, no atual Estado Democrático de Direito, esta é utilizada pelo o Estado no dever de implementar os direitos sociais e objetivos da República previstos na Constituição da República Federativa de 1988. Ocorre que nos tributos fiscais, no momento da tributação, a arrecadação tem, a princípio, o objetivo de puro e simples abastecimento dos cofres públicos.

Até mesmo nos tributos de cunho predominantemente fiscal ocorre uma intervenção econômica do Estado, apesar de nestes casos este não ser o objetivo inicial da tributação. A fiscalidade e a extrafiscalidade são finalidades coexistentes em uma norma tributária, não há como classificar um tributo somente como fiscal ou extrafiscal.

Paulo de Barros Carvalho¹³¹, no mesmo sentido, assevera que não há tributo puramente fiscal ou extrafiscal, convivendo ambas as funções em harmonia e, em cada caso uma prevalecendo sobre a outra.

O traço distintivo da fiscalidade para a extrafiscalidade é que nesta última o objetivo precípua não é a arrecadação, mas sim o alcance ou realização de algum fim previsto na Constituição Federal de 1988, a qual possui cunho evidentemente dirigente.

Na fiscalidade, a aplicação dos recursos em prol dos objetivos e valores tutelados pela Constituição se dará pelo Estado, ao passo que no caso dos tributos predominantemente extrafiscais, pode-se dizer que os próprios contribuintes são induzidos a agir no sentido do alcance de tais direitos e valores.

A extrafiscalidade se traduz naquelas normas tributárias em que a finalidade principal é o alcance de resultados econômicos e sociais constitucionalmente positivados e não a simples arrecadação de receitas para fazer frente às despesas públicas.¹³²

¹³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Função social dos tributos**. In Tratado de Direito Tributário. Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Valder do Nascimento e Rogério Gandra da Silva Martins (Coord). São Paulo: Saraiva, 2011, p. 104

¹³² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

Dessa forma, é possível afirmar que aextrafiscalidade ajuda o Estado a atuar na regulação do mercado, direcionando os agentes econômicos em conformidade com interesses públicos, mas para isso são necessárias razões de política governamental.¹³³

Importante lembrar que não basta que a norma extrafiscal esteja simplesmente apta a produzir os resultados, ou seja, influenciar o comportamento dos contribuintes, mas os fins almejados devem estar em consonância com as finalidades constitucionais previamente estabelecidas pelo constituinte.

Luís Eduardo Schoueri, por sua vez, entende que extrafiscalidade é um gênero no qual se inserem as normas de função indutora e aquelas que possuem fundamentos não fiscais, desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do estado. Dessa forma, a extrafiscalidade possuiria duas espécies, quais sejam, as normas com função indutora (extrafiscalidade em sentido estrito) e as normas que também não possuem razões fiscais e que se encontram desvinculadas do objetivo de intervenção do Estado na economia.¹³⁴

Segundo Klaus Vogel, as normas tributárias podem desempenhar outras funções além da função arrecadatória, quais sejam, distribuir a carga tributária, induzir comportamentos e simplificar a arrecadação de tributos. Para este autor, a nomenclatura aconselhável a ser utilizada é de normas indutoras e normas distributivas, já que todas as normas tributárias teriam conteúdo arrecadatório.¹³⁵

Marcus Abraham¹³⁶ assinala que a tributação extrafiscal pode ocorrer de três formas, quais sejam, (i) positiva, quando algum comportamento é estimulado pela norma tributária; (ii) negativa, quando, ao contrário da positiva, algum comportamento dos contribuintes é desestimulado pela norma tributária e; (iii) distributiva, mediante a qual ocorre a distribuição de riquezas.

¹³³ NASCIMENTO, Carlos Renato Vieira do. *Extrafiscalidade e Capacidade Contributiva*. Dissertação de Mestrado. Rio de Janeiro: UERJ, 2010.

¹³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32

¹³⁵ *Ibidem*, p. 27

¹³⁶ ABRAHAM, Marcus. *Aextrafiscalidade: o poder estatal de harmonização social*. Revista Arché – Universidade Cândido Mendes, Rio de Janeiro, nº 22, 1999.

Marcus de Freitas Gouvêa define extrafiscalidade como princípio que serve de justificativa da tributação e também obriga sua realização na busca dos fins estabelecidos constitucionalmente, bem como dos direitos fundamentais dos contribuintes.¹³⁷

Alfredo Augusto Becker¹³⁸ oportunamente destaca que a tributação extrafiscal pode ser utilizada como instrumento de reforma social ou para, ao contrário, impedir a reforma social e salvar o regime capitalista.

Importante lembrar que as isenções e imunidades também são instrumentos em que se materializa a extrafiscalidade, por meio das quais determinados comportamentos/investimentos são estimulados, por exemplo, para desenvolvimento econômico de uma área.

Casalta Nabais¹³⁹ salienta que a extrafiscalidade se expande por dois domínios, quais sejam, (i) os impostos extrafiscais utilizados para estimular ou evitar determinados comportamentos e; (ii) os benefícios fiscais também utilizados para fomentar, incentivar ou estimular comportamentos.

De acordo com José Marcos Domingues de Oliveira, a extrafiscalidade deve influenciar o comportamento dos entes econômicos para incentivar iniciativas alinhadas às políticas públicas de busca do bem comum, as quais se encontram em plena conformidade com a Constituição vigente.¹⁴⁰

A doutrina não diverge acerca da correlação da extrafiscalidade com a solidariedade, na medida em que alguns contribuintes arcam com um ônus tributário para possibilitar o alcance dos direitos sociais previstos constitucionalmente para todos os cidadãos, bem como para o alcance do bem-estar de todos¹⁴¹.

¹³⁷ GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006;.

¹³⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 631

¹³⁹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 630

¹⁴⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das Cides. Efeitos decorrentes da não utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa**. Revista Dialética de Direito tributário, São Paulo: Dialética, n. 131, p. 45, ago/2006.

¹⁴¹ Neste sentido, Ernani Contipelli "A extrafiscalidade se compatibiliza com a liberdade a partir da busca de conscientização do membro da comunidade para o conceito dignidade social, no qual sua própria dignidade depende da de seu semelhante, e a elevação de sua carga tributária ocorre em razão dito, tem esta finalidade, para que seu comportamento esteja voltado aos interesses propugnados pelo bem-estar social, se valendo o Estado da exigência do dever

Em razão das normas tributárias possuírem finalidades fiscais e extrafiscais, é difícil identificar quais foram criadas com algum fim precípuo de intervir na economia, ou para promover algum fim constitucionalmente previsto, razão pela qual Luís Eduardo Schoueri¹⁴² entende que a finalidade da norma somente deve ser verificada a partir dos efeitos por ela gerados.

Na medida em que a extrafiscalidade apresenta-se como meio de alcance e garantia dos direitos sociais e fundamentais, faz-se indispensável verificar como deve se dar o controle da constitucionalidade dos tributos com fins extrafiscais e em que dimensão ou proporção pode o constituinte derivado realizar novas mitigações às limitações constitucionais ao poder de tributar sob o pretexto de viabilizar a consecução dos objetivos para os quais o tributo foi criado sem, no entanto, tolher a segurança jurídica e a justiça fiscal, ou seja, o núcleo essencial das garantias constitucionais da legalidade e da anterioridade.

2.3 A Extrafiscalidade como critério para relativizar as limitações constitucionais ao poder de tributar

Por muito tempo se entendeu que a extrafiscalidade estava circunscrita ao ramo do Direito Econômico, razão pela qual as normas tributárias extrafiscais prescindiam da observância aos preceitos constitucionais direcionados ao Direito Tributário, inclusive às limitações constitucionais ao poder de tributar.

Para Casalta Nabais¹⁴³ as normas extrafiscais não precisariam observar os princípios da legalidade e igualdade tributárias justamente por não se

de colaboração de pagar tributo para despertar seu sentimento de solidariedade social. Compreendida nestes moldes, a função extrafiscal tem seus limites determinados pelo sentimento de solidariedade, sendo certo que sua finalidade consiste, justamente, em abrir os olhos do membro ou grupo da comunidade para a realização deste ideal, tornando seus atos harmônicos em relação ao bem-comum, realçando a concepção de dever de colaboração que permeia a atividade tributária, que não se restringe somente à determinação de condutas para obtenção de recursos financeiros direcionados à sustentação de gastos públicos, fazendo apelo ao senso de solidariedade para que sejam tomadas iniciativas comportamentais auxiliaadoras no cumprimento das metas sociais, econômicas e políticas, as quais dificilmente seriam realizadas apenas com o financiamento de prestações positivas estatais.”

CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária e Extrafiscalidade**. In Revista Forense, v.107, n. 414, Rio de Janeiro: Forense, 2011 p.534

¹⁴² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 29

¹⁴³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 654-659

enquadrarem no ramo do Direito Tributário, devendo ser observados por tais normas os limites do direito econômico, denominado de direito econômico fiscal.

No entanto, esse entendimento foi superado e hoje é pacífica a compreensão de que a extrafiscalidade está inserida tanto no direito econômico como no direito tributário, devendo, portanto, observar as previsões constitucionais específicas do ramo.

A própria Constituição prevê a submissão de tributos extrafiscais à legalidade e demais princípios, havendo, é claro, algumas exceções expressamente previstas pelo constituinte. Observa-se, dessa forma, que até mesmo os tributos com fins predominantemente extrafiscais devem observar as limitações constitucionais ao poder de tributar.

De acordo com Luís Eduardo Schoueri¹⁴⁴, apesar de a extrafiscalidade estar inserida no âmbito do Direito Tributário, nos casos de tributos extrafiscais é necessário rever alguns posicionamentos acerca dos princípios constitucionais tributários em razão da natureza interventiva das normas referentes a tais tributos. Por exemplo, em relação ao princípio da legalidade, o autor entende que em razão do dinamismo da economia e o propósito regulatório das normas extrafiscais, faz-se necessária uma relativização do referido princípio com vistas ao alcance do objetivo das normas. No mesmo sentido de aplicação diferenciada dos princípios nos casos dos tributos extrafiscais, Humberto Ávila¹⁴⁵.

De fato, dúvidas não podem existir em relação à mitigação realizada pelo próprio constituinte originário de algumas das limitações constitucionais ao poder de tributar para os tributos extrafiscais, como, por exemplo, quando permitiu no parágrafo 1º¹⁴⁶ do artigo 153 que o Poder Executivo alterasse as alíquotas do II, do IE, do IPI e do IOF.

De forma semelhante, o constituinte originário mitigou a necessidade de observância do princípio da anterioridade para os empréstimos compulsórios destinados a atender as despesas decorrentes de calamidade pública e guerra

¹⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 232 e ss.

¹⁴⁵ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 334

¹⁴⁶ §1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

externa, para o II, para o IE, para o IPI, para o IOF, e para os impostos extraordinários¹⁴⁷, tributos estes de fins predominantemente extrafiscais.

Acrescente-se que a Emenda Constitucional nº 33/01 que veio tratar da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre a importação ou comercialização de petróleo e seu derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível – CIDE Combustíveis, bem como do ICMS monofásico sobre combustíveis excepcionou o princípio da legalidade e da anterioridade ao prever que a alíquota da CIDE Combustíveis, tributo eminentemente extrafiscal, poderá ser reduzida ou restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando, ainda, o princípio da anterioridade clássica¹⁴⁸, mas restando aplicável a noventena.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 628848¹⁴⁹, destacou que, no caso do Imposto de Exportação, os itens objeto de sua incidência serão definidos pelo Poder Executivo por se tratar de questão política e de tributo com viés extrafiscal, razão que justifica a exceção à reserva legal.

Resta claro, portanto, que nos casos dos tributos extrafiscais, alguns princípios constitucionais devem ser mitigados de forma a possibilitar que os objetivos almejados com a tributação sejam alcançados.

No entanto, faz-se importante saber em que medida a tributação com fins predominantemente extrafiscais pode prescindir das limitações constitucionais ao poder de tributar sem prejudicar a justiça fiscal e os demais valores constitucionalmente assegurados, acabando por não afetar o núcleo essencial das garantias constitucionais.

¹⁴⁷ Art. 150, §1º - A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

¹⁴⁸ Art. 177, §4º - A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I – a alíquota da contribuição poderá ser: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) Diferenciada por produto ou uso (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) Reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

¹⁴⁹ Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 628848. Rel. Min. Roberto Barroso. Julgamento em 19/08/2014. DJE 09/09/2014.

Não é demais colacionar ao presente trabalho o entendimento de Roque Antonio Carrazza¹⁵⁰ que adverte que a Emenda Constitucional nº 33/2001, ao permitir que a CIDE Combustíveis tivesse suas alíquotas reduzidas ou restabelecidas por ato do Poder Executivo, incorreu em evidente inconstitucionalidade.

Casalta Nabais¹⁵¹, conforme já destacado, assevera que os tributos com caráter extrafiscal não necessitam de uma vinculação legal muito estrita, principalmente por serem autônomos e estarem ligados ao direito econômico, o qual está subordinado a outros princípios constitucionais diferentes daqueles de cunho estritamente fiscal.

Há quem entenda que a partir do momento que os tributos extrafiscais não alcançam os objetivos para os quais foram instituídos, eles perdem a legitimidade para inobservar as limitações constitucionais ao poder de tributar que lhe foram mitigadas¹⁵².

A característica da extrafiscalidade, dessa maneira, não pode servir como único fundamento para o constituinte derivado mitigar princípios de grande valia, como a legalidade e anterioridade, por muitas vezes considerados como direitos fundamentais dos contribuintes pela jurisprudência das Cortes Superiores.

É importante averiguar em que medida a segurança jurídica assegurada por tais limitações constitucionais ao poder de tributar pode ser afastada e se o tributo vai, de fato, alcançar os fins a que se propõe.

Verifica-se, dessa forma, que não basta a extrafiscalidade do tributo para justificar e legitimar a exceção às limitações constitucionais ao poder de tributar, sendo necessário fazer o teste com base nos critérios da

¹⁵⁰CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª edição, revista. Ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 68/2011. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 334

¹⁵¹NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 337

¹⁵² Neste sentido, Rafael Santiago Costa: "O que se espera com esse trabalho é chamar a atenção para o fato de que não basta uma norma tributária ser apresentada com efetivos objetivos extrafiscais para que sejam consideradas legítimas enquanto estiverem em vigor. Afinal, aqueles objetivos podem nunca ser alcançados, sendo que o Estado passaria, por exemplo, a contar com uma considerável receita adicional, o que indicaria que as consequências fiscais de determinada norma superaram os efeitos extrafiscais que eram buscados. Tal fato, a nosso ver, poderia retirar a legitimidade da desconsideração de certas limitações ao poder de tributar."

COSTA, Rafael Santiago. **Tributação extrafiscal: necessidade de análise dos objetivos e resultados efetivos**. Revista Fórum de Direito Tributário, ano 7, nº 37, jan/fev, 2009, p. 204.

proporcionalidade, quais sejam, adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, de modo a confirmar a imprescindibilidade da relativização do princípio e a proporcionalidade entre o fim a ser alcançado e o direito mitigado.

No entender de Casalta Nabais¹⁵³, é difícil a realização do teste da proporcionalidade em sentido estrito no caso das normas extrafiscais, principalmente em razão da dificuldade de se quantificar o fim/objetivo que se deseja alcançar com aquela medida extrafiscal, sendo cabível, portanto, o teste da proporcionalidade *lato sensu*.

De forma semelhante à que aqui se expõe, o mencionado autor concorda com o teste da necessidade, da adequação, fazendo menção somente à substituição do teste da proporcionalidade em sentido estrito pelo da proporcionalidade *lato sensu*.

Importante lembrar que o autor não nega o teste da proporcionalidade em sentido estrito, alertando somente para a dificuldade de sua utilização.

No momento em que a extrafiscalidade relativiza uma limitação constitucional ao poder de tributar, é necessário realizar um teste de ponderação, mas o que será objeto de ponderação/teste de proporcionalidade com o princípio constitucional não é a extrafiscalidade, mas sim o valor que está por trás dela como, por exemplo, a função social da propriedade, a livre concorrência, a redução das desigualdades sociais, etc.

O teste da proporcionalidade se subdivide em três critérios, quais sejam, (i) necessidade, através do qual se avalia se não há outra medida que limite menos os princípios afetados pela medida em análise; (ii) adequação, mediante o qual se verifica se a medida adotada é capaz de atingir os resultados

¹⁵³ “Testes estes que carecem de duas observações: uma para referir que, relativamente à adequação e necessidade de tais medidas, não se pode deixar de ter presente o carácter excepcional do recurso a um tal instrumento; outra, para assinalar que o teste da proporcionalidade *stricto sensu* não deixará de ser extremamente difícil de realizar já que, para além de ser, na maioria das vezes, praticamente impossível quantificar o fim ou objetivo que se pretende atingir, sempre se coloca o melindroso problema da ponderação quantidade do meio/quantidade do fim num domínio em que o legislador, em razão da essência da sua própria função, não pode deixar de ter uma ampla liberdade constitutiva, o que reconduzirá o juiz constitucional, se se autoconter (como deve) na sua função (de controlador e não de decisor), a raramente invalidar uma medida económico-social servida pela via da tributação por ser excessiva sem sentido estrito para além do caso extremo e, por certo, raro dos impostos sufocantes ou confiscatórios.”

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 660

pretendidos/almejados e; (iii) proporcionalidade em sentido estrito, que realiza uma ponderação entre o valor ou princípio que está sendo mitigado e a importância do objetivo a ser alcançado pela medida.

Dessa maneira, quando o tributo, além de possuir caráter extrafiscal, atende aos critérios do teste da proporcionalidade, torna legítima a relativização de algumas das limitações constitucionais ao poder de tributar para que seja possível alcançar os fins para os quais foi criado, sendo esse controle uma forma de garantia da segurança jurídica tão almejada e com respaldo constitucional no atual Estado Democrático de Direito.

Demonstrada a importância da realização do teste da proporcionalidade nos casos de medidas mitigadoras da anterioridade e da legalidade tributária, o próximo capítulo do presente trabalho esclarecerá a forma de realização do mencionado teste através de seus três subprincípios, quais sejam, adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, bem como o posicionamento da doutrina acerca da utilização deste mecanismo.

3 RELATIVIZAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA EM RAZÃO DA EXTRAFISCALIDADE DOS TRIBUTOS E MEDIANTE O EXAME DA PROPORCIONALIDADE

3.1 Exame da proporcionalidade

Consoante já se mencionou, para a válida mitigação dos princípios da legalidade e da anterioridade tributária, faz-se necessária a presença do caráter extrafiscal no tributo, bem como a realização do exame da proporcionalidade com vista a examinar se, de fato, se faz indispensável sua relativização.

Destarte, conforme já assinalado, no caso dos tributos extrafiscais, muitas vezes a espera do trâmite do processo legislativo, bem como do decurso do prazo exigido pela anterioridade tributária inviabilizam o alcance dos propósitos extrafiscais do tributo, impossibilitando a promoção de outros direitos constitucionalmente previstos.

Como preleciona Jane Reis Gonçalves Pereira¹⁵⁴, estando os direitos fundamentais inseridos em um ordenamento jurídico complexo e plural, sua aplicação demanda que sejam regulados com as outras previsões constitucionais, o que afasta um panorama totalitário dos mesmos.

É válido mencionar que existe a teoria interna dos limites dos direitos fundamentais, segundo a qual é inaceitável qualquer restrição não prevista constitucionalmente, por isso a ação do legislador ficará adstrita a ilustrar os limites já presentes no texto constitucional.

No mesmo contexto, tal acepção estrita dos direitos fundamentais não admite o exame da proporcionalidade quando está em jogo a possibilidade de restrição dos direitos fundamentais.

Em sentido oposto, há a teoria externa, ou concepção ampla, que reconhece a possibilidade de restrição de direitos fundamentais através do juízo de ponderação, com o exame da proporcionalidade.

Convém assinalar que o mecanismo da ponderação ou do exame da proporcionalidade não está expresso na Constituição da República Federativa

¹⁵⁴ PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 133

do Brasil de 1988, mas se encontra diretamente conectado à forma de interpretar e aplicar as disposições constitucionais¹⁵⁵.

Para Eros Grau¹⁵⁶ a proporcionalidade é, na verdade, um novo nome atribuído à equidade, sendo utilizada no momento de aplicação das normas e não no de sua interpretação.

O teste da proporcionalidade viabiliza a análise se as medidas tomadas pelo Estado são capazes de alcançar o fim almejado, bem como se estas são as únicas existentes e também menos onerosas para a consecução dos fins pretendidos.

Com efeito, este é o mecanismo adequado para análise da validade das disposições do constituinte derivado que restringem as limitações ao poder de tributar da legalidade e da anterioridade, na medida em que possibilita a apreciação e confirmação da efetiva existência de razões plausíveis que justifiquem a dita mitigação.

É importante salientar que o exame da proporcionalidade se divide em três subprincípios, quais sejam, adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Conforme já destacado, há doutrina¹⁵⁷ que sustenta que o exame da proporcionalidade está diretamente ligado aos princípios, uma vez que apenas estes podem ser observados de forma mais ou menos abrangente, ou seja, são passíveis de restrição, o que não ocorre com as regras.

O requisito da adequação exige que o veículo que restringe o direito fundamental seja adequado para alcançar outros fins constitucionalmente previstos, ou seja, para atingir o objetivo para o qual foi criado.

¹⁵⁵ Em sentido semelhante, Jane Reis Gonçalves Pereira assevera que “A Constituição de 1988, como diversas outras Cartas, nada diz sobre a possibilidade de sopesar os bens por ela protegidos. Assim como outros métodos e princípios de interpretação constitucional, o recurso à ponderação de interesses não deflui de um comando constitucional expresso, estando vinculado a uma determinada forma de entender o ordenamento jurídico, os direitos fundamentais e as relações entre a função judicial e a legislativa.” PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 215

¹⁵⁶ GRAU, Eros Roberto. *Interpretação/Aplicação do Direito*. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2006, p. 193-194

¹⁵⁷ ALEXY, Robert. *Teoria de losderechosfundamentales*. Madrid: Centro de EstudiosConstitucionales, 1997, p. 113-115..Apud PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 322

Já a necessidade requer a demonstração de que o instrumento restritivo utilizado é o menos gravoso para os postulados constitucionais, não havendo qualquer outra medida apta a alcançar os fins pretendidos e que não afete de forma menos gravosa as demais previsões constitucionais.

A proporcionalidade em sentido estrito, por sua vez, demanda que os benefícios obtidos com os fins pretendidos pela medida restritiva justifiquem os prejuízos advindos da restrição ao direito fundamental.

Lembre-se que a já mencionada ponderação pode ser vista como um elemento inserido no requisito da proporcionalidade em sentido estrito¹⁵⁸.

O exercício da ponderação ocorre principalmente na aplicação de princípios, quanto maior a ofensa a um princípio, maior deve ser o cumprimento do outro¹⁵⁹.

A razoabilidade, em conjunto com o exame da proporcionalidade, também pode ser vista como uma forma de controle da constitucionalidade dos atos do constituinte derivado, uma vez que exige a demonstração dos motivos, causas e fundamentos das medidas tomadas. Dedicar-se, na verdade, a impedir a arbitrariedade.

O Direito Administrativo Europeu foi o berço do exame da proporcionalidade, tendo sido, posteriormente, utilizado pela Corte Constitucional Alemã no Direito Constitucional nos casos de redução dos direitos fundamentais.

Nas hipóteses de restrição aos direitos fundamentais, há larga doutrina¹⁶⁰ que preleciona que devem ser observados os “limites dos limites”,

¹⁵⁸ A propósito, veja-se a manifestação de Jane Reis Gonçalves Pereira: “No presente estudo, adota-se a tese e que a ponderação propriamente dita, como técnica de decisão, identifica-se com a aplicação do princípio da proporcionalidade em sentido estrito, que determina que se coloquem em equação os ônus e as vantagens que defluem da tutela total ou parcial de cada um dos bens jurídicos em conflito. Em outros termos, o princípio da proporcionalidade em sentido estrito estabelece um comando de ponderação, o qual implica construir uma regra de preferência relativa ao caso concreto”

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 266-267

¹⁵⁹ “Quanto maior é o grau da não satisfação ou de afetação de um princípio, tanto maior tem que ser a importância da satisfação do outro.”

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Trad. de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 161

¹⁶⁰ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 352; MARTÍN-RETORTILLO, Lorenzo e PARDO, Ignacio de Otto y. *Derechos Fundamentales y Constitución*. Madrid: Civitas, 1992;

que seriam núcleos que não poderiam ser atingidos pela dita restrição como, por exemplo, o conteúdo essencial do direito.

Nesse contexto, pode-se dizer que o elemento/subprincípio da adequação se subdivide em duas exigências, quais sejam, que o fim almejado com a medida restritiva do direito fundamental esteja inserido nos objetivos constitucionais e que o veículo adotado seja o adequado para alcance do dito fim.

Em outras palavras, o fim pretendido deve ter suporte nas previsões constitucionais, na medida em que objetiva alcançar algum dos postulados estabelecidos pelo constituinte, devendo a medida adotada, evidentemente, ser adequada e eficiente para atingir a finalidade.

Já em relação ao elemento/subprincípio da necessidade, temos que a medida adotada para a consecução daquele fim deve ser a que menos fere os postulados constitucionais. Ou seja, dentre todos meios capazes de alcançar a finalidade pretendida, aquele adotado necessita ser o menos lesivo aos direitos.

De acordo com Jane Reis Gonçalves Pereira¹⁶¹, este requisito da necessidade tem equivalência com a noção de proibição de excesso, na medida em que exige que seja realizada uma análise comparativa para verificar se o meio adotado é o menos gravoso para o direito afetado.

O requisito da necessidade impõe que inicialmente seja analisado se os meios alternativos são capazes de atingir a finalidade pretendida, o que pode ser denominado exame da idoneidade equivalente. Em segundo lugar, desde que o meio alternativo seja dotado de idoneidade equivalente, verifica-se se ele é menos gravoso.

A proporcionalidade em sentido estrito preconiza que a finalidade pretendida com a medida adotada deve compensar a restrição ao direito fundamental, ou seja, compensa todos os prejuízos decorrentes da mitigação do direito. Trata-se de uma comparação entre os benefícios advindos da

SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 6ª edição. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2007. p. 123

¹⁶¹PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 337

consecução da finalidade procurada e os malefícios resultantes da restrição ao direito fundamental¹⁶².

Ou seja, não basta que a medida seja capaz de alcançar os fins almejados, é necessário também que a conquista dos objetivos da medida compensem os prejuízos decorrentes da restrição ao direito.

Dessa maneira, quanto maior a restrição a um direito fundamental, também maior necessita ser a relevância dos fins buscados pela medida restritiva¹⁶³.

Por fim, cabe salientar que, diretamente ligado ao exame da proporcionalidade, encontra-se o princípio do respeito ao conteúdo essencial dos direitos, de acordo com o qual a ação do constituinte derivado não pode atingir o dito núcleo essencial do direito, ou seja, marca um limite que não pode ser ultrapassado.

A definição do conteúdo essencial é objeto de opiniões diversas da doutrina, existindo as teorias relativa e absoluta.

De acordo com a primeira, o conteúdo essencial resta protegido desde que sejam apresentadas razões plausíveis que justifiquem a mitigação dos princípios constitucionais, o que acaba por ser atendido pelo exame da proporcionalidade já estudado.

Dessa forma, o conteúdo essencial dos direitos fundamentais será definido caso a caso, podendo variar em cada situação a depender dos direitos envolvidos, sendo necessária a utilização da regra da proporcionalidade no caso de restrições a esses direitos para verificar se seu conteúdo essencial restou atingido¹⁶⁴.

¹⁶² No mesmo sentido, Carlos Bernal Pulido “Essa comparação tem por objeto, de um lado, o direito fundamental restringido e, de outro, o direito fundamental ou o princípio constitucional cuja realização é buscada por meio da medida restritiva. Esta última, para ser submetida ao processo de sopesamento, deverá ter passado pelos testes de idoneidade e necessidade.”

PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003, p. 758. Apud, *Ibidem*, p. 346

¹⁶³ ALEXY, Robert. *Epílogo a La Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Fundación Benéficia et Peritia Iuris, 2004

¹⁶⁴ SILVA, Virgílio Afonso da. *O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais*. Revista de Direito do Estado. Ano 1, nº4, p. 23-51, out/dez, 2006.

Destaque-se que a restrição será legítima ou ilegítima não pela sua intensidade, mas sim pela importância/grau dos outros princípios e fins que a justificam.

Nesse contexto, a teoria absoluta¹⁶⁵ defende que o núcleo essencial consiste em uma parte do direito fundamental que não pode, em hipótese alguma, ser reduzida por ato do constituinte derivado. Com essas considerações, cada um dos direitos fundamentais poderia ser dividido em duas partes, uma essencial e outra não essencial. No entanto, a teoria absoluta não aponta as formas de se delimitar o núcleo essencial dos direitos, o que enseja críticas doutrinárias.

Gilmar Mendes¹⁶⁶ já se manifestou reconhecendo que a teoria absoluta pode se tornar uma fórmula vazia em razão da dificuldade de se demonstrar o núcleo essencial intangível de cada direito.

À vista disso, no caso dos postulados constitucionais ora em exame, para que a restrição a eles seja válida, não basta que o tributo tenha cunho predominantemente extrafiscal, sendo necessário também analisar a observância de cada um dos subprincípios da proporcionalidade, de modo a não torna-los vazios de vinculação, uma vez que, caso bastasse a presença da extrafiscalidade, a inobservância da anterioridade e da legalidade avançaria de forma desmedida em nosso ordenamento jurídico.

Verifica-se, dessa forma, que é pacífico na doutrina que para que a mitigação a um direito fundamental, como a anterioridade e a legalidade tributária, seja legítima, é necessário o exame da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito da medida, de forma a se comprovar que não havia qualquer outro meio adequado, menos gravoso e capaz de possibilitar o alcance dos fins constitucionais pretendidos com a atuação do constituinte derivado.

¹⁶⁵ MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Tomo IV. Coimbra: Coimbra Editora, 1988.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na constituição portuguesa*. Coimbra: Almedina, 1987. In: TONIN, Marta Marília. O conteúdo essencial dos direitos fundamentais. *Revista Jurídica – Faculdade de Direito de Curitiba*. Curitiba, ano 14, n. 12, 1998

¹⁶⁶ Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Habeas Corpus nº 82.959-7. Rel. Min. Marco Aurélio. Julgamento em 23/02/2006.

4 O CASO DA CIDE COMBUSTÍVEIS

No presente capítulo analisar-se-á a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre combustíveis, para a qual os princípios da anterioridade e da legalidade tributária foram mitigados pelo Constituinte derivado através da Emenda Constitucional nº 33/01.

Para isso, serão traçadas breves noções acerca das contribuições no atual ordenamento jurídico para, posteriormente, serem estudadas as contribuições de intervenção no domínio econômico e, em seguida, analisada de forma pormenorizada aquela ligada às operações com combustíveis.

Será feito um exame da CIDE Combustíveis de forma a verificar se a Emenda Constitucional nº 33/01, nos termos utilizados por Otto Bachof¹⁶⁷, pode ser considerada uma norma constitucional inconstitucional ou se não há qualquer irregularidade na medida do constituinte derivado responsável por sua criação.

4.1 As Contribuições na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

Mister se faz lembrar, inicialmente, que na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 existem três tipos de contribuições, quais sejam, de melhoria, especiais e de iluminação pública, previstas, respectivamente, nos artigos 145, inciso III, 149 e 149-A.

Alguns autores denominam as contribuições de melhoria e a contribuição de iluminação pública como espécies do gênero contribuições por benefícios diferenciais, já que possuem “a característica de serem devidas por um benefício específico que, embora favoreça a coletividade como um todo, é (ou ao menos deve ser) verificado pelos seus contribuintes de modo especial.”¹⁶⁸.

¹⁶⁷ BACHOF, Otto. *Normas Constitucionais Inconstitucionais?* Tradução e Nota Prévia de José Manuel M. Cardoso da Costa. Investigador da Faculdade de Direito de Coimbra. Coimbra: Almedina, 2008.

¹⁶⁸ PAULSEN, Leandro, Andrei Pitten Velloso. *Contribuições. Teoria Geral. Contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 26.

Já em relação às contribuições especiais, o caput do artigo 149, prevê como de competência exclusiva da União a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (corporativas), e, em seu parágrafo 1º, ressalva a hipótese dos demais entes federados instituírem e cobrarem de seus servidores públicos contribuição para custeio de suas respectivas previdências.

Ou seja, o gênero contribuições especiais se divide em três espécies, quais sejam, contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e corporativas.

O presente trabalho explora mais especificamente as contribuições de intervenção no domínio econômico, razão pela qual não será dado enfoque pormenorizado nas contribuições de melhoria e de iluminação pública, tampouco às outras espécies de contribuições especiais, sendo feita, portanto, uma breve análise das mesmas.

4.1.1 As contribuições especiais

Anteriormente à Constituição de 1988 dúvidas ainda existiam em relação à natureza jurídica das contribuições especiais, o que não mais aconteceu após a promulgação da atual Constituição.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que oscilava sobre o tema, reconheceu-as como uma nova espécie tributária. Na esteira desse raciocínio, lembre-se do voto proferido pelo Ministro Moreira Alves, quando relator do Recurso Extraordinário nº 146.733/SP¹⁶⁹, que cuidava da constitucionalidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

¹⁶⁹ Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei nº. 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do art.195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De efeito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas, e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante às contribuições sociais – que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para esse julgamento -, não só as referidas no artigo 149 – que se subordina

A imensa maioria da doutrina¹⁷⁰ também não diverge da natureza tributária das contribuições especiais após a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, mas parte significativa dos autores¹⁷¹ não reconhece sua autonomia enquanto espécie tributária. Este é o ponto de vista, sobretudo, daqueles que sustentam classificações bipartidas ou tripartidas das espécies tributárias¹⁷².

Isso porque, partindo do elemento material do fato gerador tributário, estas correntes classificam as espécies tributárias conforme vinculadas ou não vinculadas a uma atividade estatal específica¹⁷³. A classificação bipartida reconhece os impostos (não vinculados a uma atuação estatal) e taxas (vinculados a uma atuação estatal) como espécies tributárias. Já a classificação tripartida admite a existênciadados impostos (não vinculados a uma atuação estatal), das taxas (vinculados à prestação de serviços e ao poder de

ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional – têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no art. 195, que pertence ao título Da Ordem Social. Por terem esta natureza tributária é que o art. 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra b consagra o princípio da anterioridade), exclui dessa observância às contribuições para a seguridade social previstas no art. 195, em conformidade com o disposto no par. 6º deste dispositivo, que, aliás, em seu par. 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina se obedeça ao disposto no art. 154, I, norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza das contribuições sociais.

Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 146.733/SP. Min. Rel. Moreira Alves. Julgamento em 29/06/1992. DJ 06/11/1992.

¹⁷⁰CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14ª ed., São Paulo : Saraiva, 2002, p., 44

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**, 5ª ed., São Paulo: Dialética, 2004, p. 74

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 17ª ed., São Paulo : Malheiros, 2002, p. 510

¹⁷¹MÉLEGA, Luiz. **Algumas reflexões sobre o regime jurídico das contribuições na Carta Política de 1988**, in *Direito Tributário Atual*; vols. 11-12, São Paulo, IBDT/Resenha Tributária, 1992

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura 'sui generis'**. São Paulo: Dialética, 2000.

¹⁷²A classificação quadripartida, via de regra, reconhece a posição autônoma das contribuições especiais e a classificação quinquipartite, por essência, enxerga as contribuições especiais como espécie tributária autônoma. Por isso, estas duas últimas não interessarão nesse momento.

¹⁷³“Não há consenso na doutrina sobre quais seriam as espécies do gênero tributo. Até a década de 1930, eram comuns as lições que procuravam distinguir os tributos a partir da destinação da arrecadação. Foi o italiano A. D. Giannini quem identificou o fato gerador como elemento de distinção, o que hoje é amplamente aceito aqui e alhures. No Brasil, a partir das lições de Gianinni, Geraldo Ataliba classificou os tributos em vinculados e não vinculados. Essa vinculação é estabelecida entre o fato gerador (ou hipótese de incidência, como preferia Ataliba) e uma atividade estatal específica em relação à pessoa do contribuinte.”

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **As contribuições para fiscais e a validação constitucional das espécies tributárias**. Revista Dialética de Direito Tributário nº. 174, p.110

polícia) e das contribuições de melhoria (vinculadas à valorização de imóvel em decorrência de obra pública).

Por esta lógica, as contribuições deveriam estar enquadradas na categoria dos impostos, diferenciando-se apenas por sua finalidade específica, sendo os chamados “impostos afetados”.

Como observado, esta classificação leva em conta apenas o aspecto material do fato gerador, desconsiderando todos os demais. Entretanto, nada impede que uma determinada classificação conjugue um ou mais critérios. A classificação das contribuições especiais deve considerar também o aspecto finalístico do tributo¹⁷⁴.

O artigo 145 da Constituição Federal de 1988, quando insere apenas os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria na competência tributária dos entes federados, também é utilizado para negar a autonomia das contribuições especiais enquanto espécies tributárias. Todavia, este dispositivo nem poderia contemplá-las em seu elenco, na medida em que, nos termos do artigo 149 do diploma constitucional, as contribuições especiais são de competência exclusiva da União Federal.

Destaque-se, ainda, que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 prevê determinadas matérias exclusivamente às contribuições, tais como as imunidades específicas para as contribuições da seguridade social no artigo 195, parágrafo 7º¹⁷⁵ e as características estabelecidas no parágrafo 2º do artigo 149 quanto a incidência, não incidência e alíquotas das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

Dessa forma, em que pesem os argumentos daqueles contrários à classificação das contribuições especiais como espécies tributárias, o texto constitucional possibilita a constatação desta natureza, sendo necessária,

¹⁷⁴“Por que se pode reconhecer a autonomia das subespécies dos tributos vinculados (taxas e contribuição de melhoria), e não a dos tributos com hipótese não vinculada (impostos, empréstimos compulsórios e contribuições especiais)?

Quiça pela conjugação de critérios classificatórios, presente na classificação quinquipartida e supostamente ausente na tripartida. Porém, tal conjugação é perfeitamente lógica e razoável, sendo utilizada em todas as ciências. Se não pudesse conjugar critérios para obter subespécies autônomas, a Biologia, por exemplo, só poderia falar em animais e vegetais, sem jamais diferenciar os homens dos macacos, pois aí já estaria utilizado critério classificatório diverso”.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em Espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 40

¹⁷⁵ § 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

portanto, a observância das limitações constitucionais ao poder de tributar das quais não são expressamente excepcionadas.

4.1.2 Notas conceituais

No Sistema Tributário Nacional, as contribuições especiais são caracterizadas pela: (i) hipótese de incidência desvinculada a uma atuação estatal e; (ii) afetação de seus recursos a finalidade estatal específica.

Assim como os impostos, as contribuições especiais tem sua hipótese de incidência em fatos ou situações relacionados aos contribuintes e não ao Poder Público. Por outro lado, diferentemente dos impostos, as contribuições especiais tem suas receitas afetadas, *a priori*, ao custeio de uma finalidade específica, devendo o produto arrecadado ser destinado a finalidade determinada constitucionalmente.

O elemento da afetação não consiste em mero requisito de validade das contribuições, mas sim em requisito de existência, já que contribuição sem previsão de afetação do produto de sua arrecadação é imposto.

No entanto, ainda que os resultados da arrecadação das contribuições sejam desviados para outras finalidades que não as inicialmente previstas, estas não perderão a qualidade de contribuição.

Conforme destaca Andrei Pitten Velloso¹⁷⁶, os elementos conceituais permitem descobrir se determinado tributo é ou não uma contribuição especial, enquanto os requisitos de validade possibilitam identificar se uma determinada contribuição especial é eficaz ou não.

Verifica-se, dessa forma, que a afetação da arrecadação a determinados fins previamente delimitados é o principal ponto de distinção entre as contribuições e os impostos, os quais não possuem destinação específica.

4.2 **As Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE's**

¹⁷⁶VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em Espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 49-50

Impende assinalar, desde logo, que somente com o advento da Constituição de 1967, o texto constitucional passou a prever a possibilidade de intervenção no domínio econômico por parte da União, bem como a possibilidade de instituição de contribuições para custeio dos respectivos serviços e encargos.

Posteriormente, após a Emenda Constitucional de 17 de outubro de 1969, a previsão permaneceu, tendo somente mudado sua localização do artigo 157, parágrafos 8º e 9º¹⁷⁷ para o artigo 163¹⁷⁸ e seu respectivo parágrafo único.

Nesse contexto, a Carta de 1969 também mencionava as contribuições interventivas em seu artigo 21, parágrafo 2º, inciso I¹⁷⁹, o qual se inseria dentro do Sistema Tributário, evidenciando o reconhecimento da sua natureza tributária.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, por sua vez, prevê expressamente a possibilidade de a União instituir contribuições de intervenção no domínio econômico como instrumento de atuação nas respectivas áreas em seu artigo 149¹⁸⁰.

É oportuno destacar que atualmente as CIDE'stem sido muito utilizadas, já que o produto arrecadado pela União não precisa ser repassado a nenhum

¹⁷⁷ § 8º - São facultados a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei da União, quando indispensável por motivos de segurança nacional, ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficiência no regime de competição e de liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e garantias individuais.

§ 9º - Para atender à intervenção no domínio econômico, de que trata o parágrafo anterior, poderá a União instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer.

¹⁷⁸ Art. 163. São facultados a intervenção no domínio econômico e o monopólio de determinada indústria ou atividade, mediante lei federal, quando indispensável por motivo de segurança nacional ou para organizar setor que não possa ser desenvolvido com eficácia no regime de competição e de liberdade de iniciativa, assegurados os direitos e garantias individuais.

Parágrafo único. Para atender a intervenção de que trata este artigo, a União poderá instituir contribuições destinadas ao custeio dos respectivos serviços e encargos, na forma que a lei estabelecer

¹⁷⁹ Art. 21. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 2º A União pode instituir:

I - contribuições, nos termos do item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais; e

¹⁸⁰ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

dos outros entes, aplicando-se, via de regra, todos os recursos nos objetivos constitucionais de responsabilidade da União.

4.2.1 Características

A identificação do fato gerador das contribuições de intervenção no domínio econômico é mais difícil do que a maioria das contribuições especiais, pois o ordenamento constitucional não estabeleceu as materialidades econômicas tributáveis pelas CIDE's, ressalvada a hipótese do artigo 177, parágrafo 4º¹⁸¹, que prevê a tributação das atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.

Com base no artigo 149 da Constituição Federal de 1988, o único traço distintivo destas contribuições é a intervenção sobre o domínio econômico propriamente dita. Em sequência lógica, o núcleo do fato gerador dessas contribuições pode estar relacionado a qualquer circunstância que caracterize intervenção na economia, bastando, para sua validade, que o produto de sua arrecadação seja aplicado nesse sentido.

Desnecessário acentuar, uma vez mais, que as CIDE's, como espécie do gênero contribuições especiais, possuem como característica principal a necessidade de existência de uma finalidade específica em razão da qual serão criadas, o que as classifica como interventiva, social, ou corporativa.

¹⁸¹ § 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - a alíquota da contribuição poderá ser: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) diferenciada por produto ou uso; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - os recursos arrecadados serão destinados: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

c) ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Interessante destacar que parte da doutrina¹⁸² entende que a constitucionalidade da CIDE não poderá ser questionada caso seus recursos sejam aplicados a outras finalidades que não aquela prevista legalmente, tendo inclusive o Poder Judiciário¹⁸³ já se manifestado sobre o tema no sentido de que a constitucionalidade de um tributo, de fato, não pode ser questionada quando não observada sua destinação.

Por outro lado, parte da doutrina¹⁸⁴ entende que não basta que a finalidade esteja prevista no texto legal, sendo o destino da arrecadação elemento essencial à caracterização da contribuição.

As contribuições de intervenção no domínio econômico devem incidir sobre manifestações de riqueza do universo de contribuintes atingidos diretamente pela intervenção, haja vista o outro requisito de validade das contribuições denominado referibilidade de grupo. No caso de relacionar contribuintes estranhos à área sob intervenção, a contribuição será gravada de inconstitucionalidade.

As CIDE's tem, ainda, caráter setorial e devem intervir em setores econômicos específicos, jamais servindo para intervir na atuação geral sobre o domínio econômico. Assim, estas contribuições podem ser instituídas como adicionais incidentes sobre operações econômicas próprias (ex.: Adicional de Frete de Marinha Mercante) ou como contribuições destinadas a fundos ou programas destinados ao estímulo de segmentos econômicos específicos (ex.: CIDE/Tecnologia).

Nos casos em que a sociedade inteira deva custear a intervenção do Estado, será necessário utilizar o produto auferido por meio dos impostos e não das CIDE's, as quais se prestam a setor específico e seus contribuintes devem

¹⁸² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

¹⁸³ (...) 3. A caracterização constitucional da contribuição de intervenção no domínio econômico prescinde da vinculação do produto arrecadado ao custeio da atividade material de interferência no setor econômico. O destino das verbas granjeadas a título de CIDE desimporta para sua qualificação jurídica e, bem assim, para o exame de sua constitucionalidade, porque a própria arrecadação assume vestes interventivas, em certos casos, tornando despicienda a atuação concreta do Estado nesse mister, na medida em que preserva o caráter finalístico que informa a contribuição.

Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 627.357/SC. Rel. Min. Luiz Fux. Julgamento em 17/04/2013

¹⁸⁴ GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuição de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: QuartierLatin, 2003.

estar inseridos no grupo correspondente ao setor, tendo em vista o requisito da referibilidade.

Destaque-se, por fim, a sujeição das CIDE's não apenas às limitações constitucionais ao poder de tributar, mas também aos princípios da ordem econômica previstos constitucionalmente no artigo 170¹⁸⁵.

4.3 A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a Importação e a Comercialização de Petróleo e seus derivados, Gás Natural e seus derivados e Álcool Etílico Combustível – CIDE Combustíveis

Antes de adentrarmos na legislação específica relacionada à CIDE Combustíveis, é preciso compreender melhor o contexto político-histórico vigente à época da criação da nova exigência tributária.

Com a Emenda Constitucional nº 9, de 09 de novembro de 1995¹⁸⁶, e a aprovação da Lei nº 9.478/97¹⁸⁷ - Lei do Petróleo – quebrou-se o monopólio da União sobre a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural, iniciando-se, no Brasil, a liberação do mercado doméstico de petróleo e derivados.

¹⁸⁵ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

¹⁸⁶ BRASIL, **Emenda Constitucional nº 9**, de 09 de novembro de 1995. Diário Oficial da União, Brasília, 10 de novembro de 1995

¹⁸⁷ Id. **Lei nº 9.478** de 6 de agosto de 1997. Diário Oficial da União, Brasília, 07 de agosto de 1997.

A abertura completa, entretanto, não foi possível nessa oportunidade em razão das complicações tributárias envolvidas. Tratava-se de obter um substituto para a chamada Parcela de Preço Específico - PPE, um tributo “disfarçado” por meio do qual a Petrobrás repassava dinheiro para o Tesouro, a título de subsídio para alguns combustíveis.

Com a liberação do mercado, a PPE seria insuficiente para promover o referido subsídio, eis que não poderia ser cobrada das empresas particulares, o que importaria em um ônus excessivo para a Petrobrás, retirando-lhe competitividade no mercado. A solução, então, foi criar um tributo específico, a CIDE Combustíveis, a ser paga por todas as empresas do setor.

Assim, em 11 de dezembro de 2001, o Congresso Nacional aprovou a já mencionada Emenda Constitucional nº 33, que alterou a redação dos artigos nºs 149, 155 e 177 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, possibilitando a cobrança de uma contribuição de intervenção no domínio econômico sobre a importação e a comercialização de álcool etílico, petróleo, gás natural e derivados.

Destaque-se que a referida Emenda Constitucional inseriu o inciso II no parágrafo 2º do artigo 149, que passou a prever a possibilidade de as contribuições de intervenção no domínio econômico incidirem sobre a importação de petróleo e seu derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.

Ainda nessa oportunidade, a mencionada Emenda Constitucional nº 33/01, em seu o artigo 2º, alterou as disposições constitucionais atinentes ao ICMS, unificando as alíquotas em todo o País e fazendo com que o imposto seja cobrado apenas uma vez em toda a cadeia de comercialização, cabendo à Lei Complementar definir quais combustíveis e lubrificantes, o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade.

Importante destacar que a Emenda Constitucional nº 33/01 veio modificar, ainda, a redação do artigo 177 da Constituição Federal de 1988, adicionando-lhe o parágrafo 4º, para permitir que a alíquota da contribuição possa ser diferenciada por produto ou uso, tudo em respeito ao princípio da capacidade contributiva.

Dessa forma, aberta a possibilidade constitucional para a criação de uma contribuição de intervenção no domínio econômico sobre a importação e

comercialização interna de petróleo, gás natural, e outros combustíveis, o Governo apressou-se em editar a Lei nº 10.366. de 19 de dezembro de 2001¹⁸⁸, que instituiu a nova CIDE Combustíveis, em razão da iminente liberação das importações e derivados de petróleo, prevista para 2002.

Há quem¹⁸⁹questionese, em razão de a previsão da CIDE Combustíveis não estar no artigo 149 da Constituição Federal de 1988, que já dispõe acerca das contribuições de intervenção no domínio econômico, esta careceria de natureza tributária. No entanto, é pacífico o entendimento do enquadramento da referida exação como tributo.

Acrescente-se, ainda, que o artigo 177, parágrafo 4º da Constituição Federal de 1988 excepciona a CIDE Combustíveis da observância dos princípios da legalidade e da anterioridade, uma vez que permite a alteração das alíquotas por ato do Poder Executivo sem aplicação no disposto no artigo 150, inciso III, alínea b, do texto constitucional.

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível, teve sua cobrança sedimentada, como já informado, pela Lei nº. 10.336, de 19 de dezembro de 2001.

Os contribuintes da CIDE Combustíveis são o produtor, o formulador¹⁹⁰ e o importador (pessoa física ou jurídica) dos seguintes combustíveis: gasolinas; diesel; querosene de aviação e outros querosenes; óleos combustíveis; gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta; e álcool etílico combustível. Consequentemente, o fato gerador do tributo é a importação e comercialização no mercado interno desses combustíveis, conforme artigos 2º e 3º da Lei nº 10.336/01.

¹⁸⁸ BRASIL. **Lei nº 10.336**. Diário Oficial da União, Brasília, 19 de dezembro de 2001.

¹⁸⁹Nesse sentido, PAULSEN, Leandro. **Contribuições. Teoria Geral. Contribuições em espécie**.p. 257. Este preceito está inserido no Título VII (“Da Ordem Econômica e Financeira”) da Constituição, quando deveria integrar o seu art. 149, que, além de já tratar das CIDEs, está situado dentro do “Sistema Tributário Nacional” (Capítulo I do Título VI). Tal atecnia, contudo, não tem o condão de afastar a evidente natureza tributária da exação.

¹⁹⁰Nos termos do art. 2º, parágrafo único, o formulador é a pessoa jurídica, conforme definição da Agência Nacional do Petróleo (ANP) autorizada a exercer, em Plantas de Formulação de Combustíveis, as seguintes atividades: aquisição de correntes de hidrocarbonetos líquidos; mistura mecânica de correntes de hidrocarbonetos líquidos, com o objetivo de obter gasolinas e diesel; armazenamento de matérias primas, de correntes intermediárias e de combustíveis formulados; comercialização de gasolinas e de diesel; e comercialização de sobras de correntes.

Conforme o artigo 5º do mesmo diploma normativo, a CIDE Combustíveis é tributo fixo, apurado em razão da espécie e da quantidade do produto, mais precisamente das unidades de medida (tonelada, metro cúbico e etc.) e dos valores estabelecidos para cada espécie de combustível.

Importante observação que deve ser feita sobre a CIDE Combustíveis é a existência de três destinações para o produto de sua arrecadação, conforme previsão do artigo 1º da Lei nº 10.336/01 e também do texto constitucional, não sendo demais repeti-las: (i) o pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo; (ii) o financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; (iii) e financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Essa colocação é importante para demonstrar a presença do primeiro requisito de validade constitucional das contribuições, qual seja, a destinação específica de suas receitas.

Além da finalidade específica da contribuição, o outro requisito de validade que deve ser investigado na CIDE Combustíveis é a referibilidade de grupo. No presente caso, o grupo de contribuintes estabelecido pela legislação infraconstitucional está circunscrito ao produtor, o formulador e o importador de combustíveis.

Destaque-se que o parágrafo 2º do artigo 1º da Lei nº 10.336/01 dispõe que até o ano de 2002 a destinação do produto da CIDE Combustíveis não possuía orientação determinada¹⁹¹, sendo sua arrecadação destinada ao orçamento geral da União.

Não é demais registrar que a Emenda Constitucional nº 42¹⁹² de 19 de dezembro de 2003, ao inserir o inciso III no artigo 159, determinou que 25% do produto da arrecadação da CIDE Combustíveis deve ser repassado aos Estados e Municípios. Dessa forma, a Lei nº 10.866/04 alterou a Lei nº 10.336/01 para passar a regulamentar a partilha da arrecadação.

¹⁹¹ § 2º Durante o ano de 2002, será avaliada a efetiva utilização dos recursos obtidos da Cide, e, a partir de 2003, os critérios e diretrizes serão previstos em lei específica.

¹⁹²BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003**. Diário Oficial da União, Brasília, 31 de dezembro de 2003

Em seguida, a Emenda Constitucional nº 44/2004¹⁹³ alterou a previsão do inciso III do artigo 159 e determinou que o repasse seria de 29% do produto da arrecadação.

Na linha do permissivo de alteração das alíquotas por ato do Poder Executivo, o Decreto nº 7.764 de 22 de junho de 2012¹⁹⁴ reduziu as alíquotas da CIDE Combustíveis a zero.

No entanto, nos planos do atual governo já constava o retorno da cobrança da mencionada contribuição para reequilibrar as contas públicas, bem como para tornar o preço do etanol mais competitivo¹⁹⁵.

Nesse contexto, em 29 de janeiro do presente ano foi publicado o Decreto nº 8.395¹⁹⁶, onde o Poder Executivo deixou consignado que as alíquotas específicas da CIDE Combustíveis ficam reestabelecidas para cem reais por metro cúbico de gasolinas e suas correntes e cinquenta reais por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes, mantendo a alíquota zero para querosene de aviação, demais querosenes, óleos combustíveis com baixo e alto teor de enxofre, gás liquefeito de petróleo e álcool etílico combustível.

¹⁹³ BRASIL. **Emenda Constitucional nº 44** de 30 de junho de 2004. Diário Oficial da União, Brasília, 01 de julho de 2004

¹⁹⁴ Id. **Decreto nº 7.764** de 22 de junho de 2012. Diário Oficial da União, Brasília, 25 de junho de 2012

¹⁹⁵ Neste sentido, reportagem **Dilma prepara volta de tributo da gasolina** publicada no Jornal Folha de São Paulo, 26/11/2014. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2014/11/1553353-dilma-prepara-volta-de-tributo-da-gasolina.shtml>. Acesso em 09/12/2014.

E reportagem **Cobrança da Cide volta e causa aumentos nos preços dos combustíveis** publicada na Revista Mais Diesel, 03/12/2014. Disponível em: <http://www.revistamaisdiesel.com.br/?p=3687>. Acesso em 09/12/2014.

¹⁹⁶ Art. 2º O Decreto nº 5.060, de 30 de abril de 2004, passa a vigorar com as seguintes alterações: (Vigência)

“Art. 1º As alíquotas específicas da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível - Cide, previstas no art. 5º da Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, ficam reduzidas para:

I - R\$ 100,00 (cem reais) por metro cúbico de gasolinas e suas correntes; e

II - R\$ 50,00 (cinquenta reais) por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes.

Parágrafo único. Ficam reduzidas a zero as alíquotas de que trata o **caput** para os seguintes produtos:

I - querosene de aviação;

II - demais querosenes;

III - óleos combustíveis com alto teor de enxofre;

IV - óleos combustíveis com baixo teor de enxofre;

V - gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta; e

VI - álcool etílico combustível.” (NR)

BRASIL. **Decreto nº 8.935** de 28 de janeiro de 2015. Diário Oficial da União, Brasília, 29 de janeiro de 2015.

É válido mencionar que, o artigo 3º do Decreto nº 8.395/2015, em observância da noventena, garantia constitucional da qual a CIDE Combustíveis não é excepcionada, determinou que o decreto somente entrava em vigor em relação aos artigos 2º e 4º no primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação. No entanto, verifica-se que a anterioridade não restou observada, em conformidade com a previsão constitucional.

Não é difícil perceber o grave dano à população brasileira com a elevação das alíquotas do tributo ora em análise. Atento a este problema, o Deputado Chico Alencar e outros editaram o Projeto de Decreto Legislativo nº 4/2015 que susta os efeitos do Decreto nº 8.395/2015 sob o argumento de que a elevação das alíquotas causa severos prejuízos à sociedade, tanto àqueles que utilizam automóveis, como àqueles que se valem dos transportes públicos e que, em sendo a tributação da gasolina muito elevada, a majoração da alíquota da CIDE Combustíveis acabaria por ensejar evidente confisco. Dessa forma, o Decreto nº 8.395/2015, ao violar postulados constitucionais, caracteriza evidente exorbitância do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa, nos termos do artigo 49, inciso V da Carta Magna.

No entanto, o supramencionado Decreto Legislativo está pendente de apreciação pelo Plenário da Câmara dos Deputados, e, por isso, atualmente, a CIDE Combustíveis encontra-se em plena cobrança com fulcro em ato do Poder Executivo que reestabeleceu suas alíquotas.

4.3.1 A válida mitigação da legalidade e da anterioridade tributária no caso da CIDE Combustíveis

Não é demais repetir que a Emenda Constitucional nº 33/2001, ao incluir a CIDE Combustíveis na Constituição, mitigou os princípios da anterioridade e legalidade tributárias no parágrafo 4º do artigo 177, deixando expresso que as alíquotas deste tributo podem ser reduzidas ou restabelecidas por ato do Poder Executivo sem observância da anterioridade prevista no artigo 150, inciso III, alínea b, conforme ocorrido recentemente com o Decreto nº 8.395/2015.

Apesar de não previstas no artigo 5º da Constituição Federal de 1988, a anterioridade e a legalidade tributária possuem natureza de direitos

materialmente fundamentais, a fundamentalidade, nesse caso, é material e não formal¹⁹⁷. Conforme já destacado, a natureza de garantia fundamental de ambas as limitações constitucionais ao poder de tributar já foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal.

Poderia a Emenda Constitucional nº 33/2001 ter inserido no texto da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 previsão constitucional maculada por uma inconstitucionalidade? Poderia a mitigação dos princípios da anterioridade e da legalidade ser considerada uma inconstitucionalidade no caso da CIDE Combustíveis?

Um ponto relevante a ser destacado é o de que, na Comissão de Constituição e Justiça, quatro votos foram contrários à Proposta de Emenda à Constituição nº 277-A, sob o argumento de que a supressão da anterioridade no caso da CIDE Combustíveis consistiria em ofensa à cláusula pétrea que impede a abolição de direitos e garantias fundamentais.

No entanto, as restrições aos direitos fundamentais não estão de pronto maculadas de inconstitucionalidade, sendo, na verdade, vedada pelo parágrafo 4º do artigo 60 da Constituição Federal de 1988 apenas a completa supressão dos direitos e garantias individuais¹⁹⁸.

À vista disso, o constituinte derivado, responsável por inaugurar a nova restrição aos direitos fundamentais anteriormente não prevista pelo constituinte originário, passa a ter o ônus de justificar sua medida, apresentando razões verossímeis de que a mesma é indispensável para atingir o fim constitucionalmente previsto e que o núcleo essencial da garantia não resta atingido pela restrição.

De forma a não engessar o texto constitucional, tem-se que as cláusulas pétreas não tem o condão de proibir que o constituinte derivado disponha acerca das matérias protegidas, não podendo, no entanto, ser atingido seu núcleo essencial, o poder de reforma encontra limite no núcleo essencial das matérias, o qual está invariavelmente coberto pelo manto da inatingibilidade.

¹⁹⁷ Sobre a expressão “fundamentalidade material”, BRANDÃO, Rodrigo. **A proteção dos “direitos e garantias fundamentais” em face de Emendas Constitucionais à luz da jurisprudência do STF**. In SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang (coord.). Direitos Fundamentais no Supremo Tribunal Federal: balanço e crítica. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 221

¹⁹⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 10ª Ed rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010

Dentre as justificativas constantes da Proposta de Emenda à Constituição, está a de que a anterioridade não precisa ser observada nos tributos em que é necessária agilidade na alteração das alíquotas, quais sejam, o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre Operações Financeiras.

Nessa linha de entendimento, fundamenta-se que, em razão dos preços do petróleo serem fixados no mercado internacional e sofrerem imprevisíveis variações, muitas vezes a alteração das alíquotas deverá ocorrer de forma imediata, razão pela qual é plenamente justificável a mitigação da anterioridade e a permissão de sua redução ou reestabelecimento por ato do Poder Executivo.

Consoante já se mencionou, a CIDE Combustíveis tem como objetivo a intervenção no setor dos combustíveis, uma vez que os recursos arrecadados são destinados ao “pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás ou ao financiamento de programas de infra-estrutura de transportes”, conforme previsão constitucional.

No mesmo contexto, a Lei nº 10.336/01 prevê uma tributação mais elevada nos casos dos combustíveis que são mais nocivos ao meio-ambiente, o que evidencia, uma vez mais, o caráter extrafiscal do tributo.

Vê-se, de forma inequívoca, que se trata de tributo com fins predominantemente extrafiscais, já que seu objetivo precípua não é a arrecadação, mas sim o alcance ou realização de fins previstos na própria Constituição.

O escopo da contribuição ora em análise é de intervenção no setor de transportes e de proteção do meio ambiente, em linhas gerais, no domínio econômico, sendo, evidente seu caráter de tributação indutora.

Em razão da finalidade interventiva, bem como do intuito regulatório da tributação, se torna necessária a mitigação da legalidade e da anterioridade tributária, de forma a permitir que os objetivos extrafiscais da norma possam ser alcançados, já que aguardar o trâmite do processo legislativo e observar o lapso temporal exigido pela anterioridade pode tornar lenta a intervenção econômica e impedir o alcance dos fins pretendidos.

Ocorre que, conforme já destacado, nos casos em que os recursos arrecadados não são destinados aos objetivos constitucionalmente previstos para o tributo, haverá verdadeiro desvio de finalidade, o que acaba por tornar ilegítima e inconstitucional a exceção aos princípios da legalidade e da anterioridade, já que subverte um dos critérios fundamentadores da mitigação.

No mesmo contexto, Fernando FacuryScaff¹⁹⁹ destaca que nos casos em que a destinação dos recursos estabelecida constitucionalmente não é observada, estaremos diante de uma arrecadação através de impostos, já que desvirtuado o próprio conceito de contribuição.

Importa repisar, nessa linha de entendimento, que, conforme já apontado no presente trabalho, não basta somente a função extrafiscal do tributo para validar a mitigação aos princípios da legalidade e anterioridade tributária, sendo necessário também o exame da proporcionalidade, ou seja, é essencial a verificar se a medida adotada pelo constituinte derivado, mediante a exceção aos princípios constitucionais, é necessária, adequada e proporcional em sentido estrito.

Após a confirmação do caráter extrafiscal do tributo, torna-se necessária a verificação das razões que fundamentam a restrição aos direitos fundamentais envolvidos, a análise da fundamentação da medida nesses casos é imprescindível.

Para Gustavo da Gama Vital de Oliveira²⁰⁰, as Emendas Constitucionais nºs 3/93 e 10/96, que relativizaram a observância da anterioridade e foram declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, não atendiam o postulado da proporcionalidade, uma vez que possuíam o objetivo exclusivo de incrementar a arrecadação tributária em momentos de crise. Para este autor, as medidas adotadas não eram proporcionais em sentido estrito, ou seja, as razões da mitigação do princípio da anterioridade não justificavam a restrição à segurança jurídica, que é direito fundamental dos contribuintes.

¹⁹⁹ SCAFF, Fernando Facury. **Contribuições de Intervenção e Direitos Humanos de Segunda Dimensão**. Revista de Direito Tributário - Associação Paulista de Estudos Tributários (APET), São Paulo, v. 5, p. 39-64, 2005.

²⁰⁰ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Cláusula Pétreia da Anterioridade Tributária, Jurisdição Constitucional e Restrições aos Direitos Fundamentais**, In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. ABRAHAM, Marcus. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Orgs.). Estado Fiscal e Tributação. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2015, p. 12-13.

Passando à análise do exame da proporcionalidade no caso específico da CIDE Combustíveis, introduzida no texto constitucional pela Emenda nº 33/2001, pode se considerar, de início, que o subprincípio da adequação restou observado, uma vez que o fim pretendido pelo constituinte derivado, ou seja, financiamento de projetos para o setor dos transportes e o financiamento de programas ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás, é plenamente constitucional, não há qualquer vedação à finalidade para a qual o tributo foi criado.

Além disso, sendo a tributação uma forma de arrecadar recursos para o desenvolvimento dos programas no setor escolhido, pode-se reputar como adequada a medida adotada.

Em relação ao subprincípio da necessidade, é possível entender no caso da CIDE Combustíveis, que é tributo com caráter extrafiscal e, conseqüentemente, função indutora, que não há meios capazes de atingir os mesmos fins, mas menos onerosos aos direitos dos contribuintes, já que a espera do lapso temporal da anterioridade, bem como a observância de todo o processo legislativo para redução e reestabelecimento das alíquotas pode impedir o alcance do próprio escopo da contribuição.

É fato que não há outra forma de responsabilizar o setor pela reparação de eventuais danos ao meio ambiente que vierem a causar em razão do manejo de combustíveis, incumbindo-o também do financiamento de programas diretamente relacionados aos transportes, evidenciando a total correlação com os contribuintes do tributo.

No que concerne ao último subprincípio da proporcionalidade, ou seja, a proporcionalidade em sentido estrito, cujo objetivo é analisar a relação custo-benefício entre a restrição dos direitos dos contribuintes e o fim almejado pela medida restritiva, verifica-se que a segurança jurídica, valor assegurado pela legalidade e anterioridade, não restou completamente extinta, já que a CIDE Combustíveis deve observar a noventena, limitação constitucional ao poder de tributar instituída pela Emenda Constitucional nº 42/03, que também assegura certo grau de previsibilidade.

Nessa mesma linha, importante destacar que, em relação à mitigação da legalidade, os atos do Poder Executivo jamais poderão elevar as alíquotas além daquele valor anteriormente estabelecido pela lei, já que a permissão

constitucional é apenas de redução ou reestabelecimento destas, o que torna as restrições não tão rígidas e aniquiladoras da segurança jurídica dos contribuintes.

Dessa forma, para a CIDE Combustíveis, tornou-se legítima a mitigação da anterioridade e da legalidade como forma de permitir que Poder Executivo intervenha no setor que tradicionalmente apresenta-se como imprevisível e volátil²⁰¹.

Há quem entenda²⁰² que, além da presença da extrafiscalidade e da necessária realização do exame da proporcionalidade, é importante a utilização do princípio da subsidiariedade na regulação extrafiscal. Nesse sentido, a subsidiariedade envolve a análise da oportunidade, conveniência e competência da medida estatal para guiar as condutas dos particulares, este princípio analisa se a atuação do Estado através de mecanismos de indução de condutas é efetivamente justificável.

Ao contrário da Emenda Constitucional nº 3/93, que criou o IPMF, tributo com caráter predominantemente fiscal/arrecadatário, a Emenda nº 33/2001, com base na qualidade extrafiscal da CIDE Combustíveis, justificou a mitigação da anterioridade e da legalidade tributária e, por isso, não foi considerada caso de violação de cláusula pétrea.

Cabe recordar, ainda, que o próprio constituinte originário já havia excepcionado os tributos extrafiscais da observância da anterioridade, o que ajuda a legitimar a medida do constituinte derivado que, ao criar novo tributo extrafiscal, da mesma forma, mitigou a anterioridade, sem, no entanto, extingui-la do sistema.

Nesse sentido, Gustavo da Gama²⁰³ destaca que a extrafiscalidade não pode ser considerada tema que o constituinte originário pretendeu esgotar,

²⁰¹ Neste sentido, a Proposta de Emenda à Constituição nº 277-A de 2000, conforme se vê: “O afastamento do princípio da anterioridade, nesse caso específico, conforme já ficou explicado, justifica-se plenamente, como forma de se municiar o Poder Executivo com instrumentos aptos a intervir imediatamente no mercado, em caso de necessidade, para regular o seu funcionamento ou para minimizar o impacto econômico interno de variáveis externas cujo comportamento se tem caracterizado historicamente pela imprevisibilidade e volatilidade, tais como o câmbio e o preço internacional do petróleo.”

²⁰² CALIENDO, Paulo. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar com Finalidade Extrafiscal**. Revista do Programa de Pós Graduação em Direito da UFC, v. 33.2. Fortaleza: Edições Universidade Federal do Ceará, 2013, p. 171-206

²⁰³ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Cláusula Pétrea da Anterioridade Tributária, Jurisdição Constitucional e Restrições aos Direitos Fundamentais**, In: QUEIROZ, Luís

razão pela qual a medida do constituinte derivado não está maculada de inconstitucionalidade.

Diante do cenário apresentado, verifica-se que no caso da CIDE Combustíveis o constituinte derivado, através da Emenda Constitucional nº 33/2001, ao mitigar a observância da anterioridade e da legalidade tributária, não incorreu em qualquer inconstitucionalidade, tendo em vista o evidente caráter extrafiscal do tributo e o atendimento aos subprincípios da proporcionalidade pela medida adotada.

CONCLUSÃO

Buscou-se através deste trabalho estudar e debater a natureza de direito fundamental da anterioridade e da legalidade tributária, bem como os limites e critérios a serem observados pelo constituinte derivado para proceder à sua mitigação. Demonstrou-se as origens das garantias, sua natureza jurídica, as principais críticas à sua qualificação como direito fundamental e o tratamento do tema na jurisprudência

Ao final, foi analisado o caso específico da CIDE Combustíveis, tributo inserido na Constituição Federal de 1988 pela Emenda Constitucional nº 33/2001, expressamente excepcionado da anterioridade e que pode ter suas alíquotas restabelecidas por ato do Poder Executivo, excepcionando também, por isso, a legalidade tributária.

No primeiro capítulo foram apresentadas as origens históricas, o surgimento da legalidade, bem como seu reconhecimento no ordenamento jurídico brasileiro.

Demonstrou-se, ainda, que a legalidade é garantia tida como de grande relevo pelo constituinte, uma vez que além de sua previsão geral no artigo 5º da Constituição, este optou por repeti-la no artigo 150, inciso I no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, estabelecendo, de forma ainda mais restritiva, que a criação ou majoração dos tributos somente poderá ocorrer com base em previsão legal constante em lei em sentido formal.

Foram apontados os tributos que estão expressamente excepcionados da observância estrita da legalidade tributária, podendo ter suas alíquotas alteradas, reduzidas ou restabelecidas por ato do Poder Executivo, incluindo nesses casos a CIDE Combustíveis inserida na Constituição por Emenda Constitucional.

Nesta linha de convicções, foi exposto que a previsão constitucional da legalidade tributária não garante apenas a necessária previsão em lei para criação ou majoração de tributos, sendo também garantia de proteção ao regime democrático, da isonomia, da segurança jurídica e do Estado de Direito.

Com isso, foi possível concluir que a legalidade tributária, inserida no texto constitucional como um dos pilares essenciais do Estado de Direito,

consistindo em forma de garantia da segurança jurídica, pode ser erguida ao patamar de garantia fundamental sendo, portanto, cláusula pétrea.

Ainda no primeiro capítulo foram traçadas as origens e contornos da anterioridade tributária, que substituiu o princípio da anualidade, que prescrevia a exigência de prévia autorização orçamentária para cobrança dos tributos.

Apesar da extinção da exigência de autorização orçamentária, a anterioridade foi criada com o mesmo propósito, o valor buscado por ambos princípios é o da segurança jurídica, demonstrando que a previsibilidade e a certeza são garantia de grande valor para o Direito Tributário, tendo sido reconhecido pelo próprio Supremo Tribunal Federal a qualidade de cláusula pétrea da anterioridade.

Assim como na legalidade, alguns tributos, inclusive a CIDE Combustíveis, estão expressamente excepcionados da observância da anterioridade, sendo todas essas exceções tributos com fins predominantemente extrafiscais.

Ainda no que concerne à anterioridade e à legalidade, foi analisada a qualidade de princípio ou regra dessas previsões constitucionais.

A doutrina muito diverge acerca dos critérios utilizados para diferenciar os princípios das regras, sendo certo que não há consenso geral sobre o tema.

Apesar de a anterioridade e a legalidade serem atualmente denominadas de princípios, elas podem, na definição e critérios utilizados pela doutrina, serem caracterizadas como regras.

A anterioridade, quando vista sob a perspectiva de garantia da confiança legítima, da certeza e da segurança jurídica, é tida como princípio. Por outro lado, pode ser considerada uma regra quando vista como exigência de publicação da lei que institui ou majora tributos no exercício anterior ao de sua cobrança.

Em relação à legalidade, é possível verificar a mesma situação, é uma regra como exigência de lei para majoração ou instituição de um tributo, e é um princípio sob a perspectiva do propósito de buscar a concretização da liberdade e da segurança jurídica sem estabelecer comportamentos específicos para o alcance a esses fins.

Em que pese toda discussão doutrinária na busca das efetivas diferenças entre regras em princípios, as normas das limitações constitucionais

ao poder de tributar estudadas no presente trabalho, trazem consigo regras ou princípios a depender do enfoque dado às mesmas, não sendo correto afirmar que há uma única classificação correta.

Por último, o primeiro capítulo tratou da natureza jurídica da legalidade e da anterioridade, tendo sido trazido o posicionamento do Supremo Tribunal Federal que, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7, declarou inconstitucional a exceção à anterioridade perpetrada pela Emenda Constitucional nº 3/93 por considerar a referida garantia um direito fundamental dos contribuintes, e, portanto, protegido por cláusula pétrea.

No entanto, para alguns doutrinadores o posicionamento do STF foi exagerado, pois a anterioridade, mesmo sendo uma garantia constitucional dos contribuintes, não pode ser caracterizada como direito fundamental, podendo, inclusive, ser restringido, desde que a restrição não afete o núcleo essencial do princípio, ou seja, o direito fundamental por ele tutelado, qual seja a segurança jurídica.

Seguindo esta linha de raciocínio, também foi abordada a posição da doutrina e da jurisprudência acerca da qualidade da legalidade tributária como direito fundamental dos contribuintes.

No segundo capítulo foi realizada uma abordagem da extrafiscalidade para compreensão de seus fins, razões e objetivos, bem como para demonstração da importância da presença da extrafiscalidade para tornar legítima a mitigação, pelo constituinte derivado, dos princípios da legalidade e da anterioridade tributária.

No início do segundo capítulo foi feita análise do histórico da fiscalidade e da extrafiscalidade, sendo certo que a arrecadação tributária no Estado Democrático de Direito passou a ter como finalidade financiar as despesas do Estado, bem como possibilitar a atuação deste na persecução dos fins constitucionalmente previstos, iniciando-se um Estado Regulador, com a atividade financeira assumindo caráter extrafiscal.

A Constituição adotou a extrafiscalidade como mecanismo de implementação das políticas públicas com o objetivo de alcançar as metas estabelecidas pelo constituinte originário mediante, inclusive, a intervenção econômica.

Nesta ordem de convicções, os tributos com finalidade predominantemente extrafiscal foram excepcionados das limitações constitucionais ao poder de tributar como forma de possibilitar o alcance dos fins extrafiscais para os quais foram criados, como ocorreu com a CIDE Combustíveis, objeto de análise em outro capítulo.

Após a análise do histórico, são estudados os conceitos de extrafiscalidade e fiscalidade, sendo a primeira o traço dos tributos que possuem outros fins que não somente os de arrecadar recursos aos cofres públicos, induzindo, estimulando ou desestimulando comportamentos para alcance de determinados objetivos e direitos constitucionalmente previstos.

No entanto, foi demonstrado que os tributos sempre terão as finalidades fiscal e extrafiscal presentes, havendo prevalência de uma ou de outra em cada caso. Até mesmo nos tributos de cunho predominantemente fiscal ocorre uma intervenção econômica do Estado, apesar de nestes casos este não ser o objetivo inicial e predominante da tributação.

Considerando que a extrafiscalidade apresenta-se como meio de alcance e garantia dos direitos sociais e fundamentais, é indispensável verificar como deve se dar o controle da constitucionalidade dos tributos com fins extrafiscais e em que dimensão ou proporção pode o constituinte derivado realizar novas mitigações às limitações constitucionais ao poder de tributar para a consecução dos objetivos para os quais o tributo foi criado sem, no entanto, extinguir a segurança jurídica e a justiça fiscal, ou seja, o núcleo essencial das garantias constitucionais da legalidade e da anterioridade.

Dessa forma, o segundo capítulo também se dedica a estudar a extrafiscalidade como critério para relativizar as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Em razão da existência de uma economia dinâmica, em constante alteração e o propósito regulatório das normas extrafiscais, muitas vezes é necessária, por exemplo, a mitigação da legalidade com vistas a alcançar o objetivo das normas. A doutrina, conforme demonstrado, não diverge acerca da aplicação diferenciada dos princípios nos casos dos tributos extrafiscais.

O Supremo Tribunal Federal, em sentido semelhante, no julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 628848 se manifestou no sentido de entender legítima a exceção à reserva legal no caso de definição

dos itens objeto de incidência do Imposto de Exportação por ato do Poder Executivo, por entender que se trata de questão política e de tributo com viés extrafiscal.

Entretanto, a característica da extrafiscalidade não pode ser tida como único fundamento para mitigação dos princípios em análise, sendo necessário também realizar o teste com base nos subprincípios da proporcionalidade, de modo a confirmar a imprescindibilidade da relativização das garantias constitucionais e a proporcionalidade entre o fim a ser alcançado e o direito mitigado.

Dessa forma, o terceiro capítulo teve como objetivo esclarecer a relativização dos princípios da legalidade e da anterioridade tributária em razão da extrafiscalidade e mediante o exame da proporcionalidade, se concentrando em estudar este último, já que a extrafiscalidade foi objeto de análise no capítulo anterior.

No caso dos tributos extrafiscais, muitas vezes a espera do trâmite do processo legislativo, bem como o decurso do prazo exigido pela anterioridade tributária inviabilizam o alcance dos propósitos extrafiscais, impossibilitando a promoção de outros direitos constitucionalmente assegurados.

Existem, sobre o tema, as teorias interna e externa dos limites dos direitos fundamentais. Enquanto a primeira entende inaceitável qualquer restrição não prevista no texto constitucional, a segunda reconhece a possibilidade de restrição dos direitos fundamentais através do juízo de ponderação, com o exame da proporcionalidade.

Com efeito, este é o mecanismo adequado para análise da validade das medidas do constituinte derivado que restringem direitos fundamentais, possibilitando a apreciação e confirmação da existência de razões plausíveis que justifiquem a mitigação e tornem legítima a medida adotada.

Através do exame da proporcionalidade, analisa-se a adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito da medida. A adequação averigua se o veículo que restringe o direito fundamental é adequado para atingir os fins para os quais foi criado. A necessidade, por sua vez, avalia se o instrumento restritivo utilizado é menos gravoso para os postulados constitucionais. Por fim, a proporcionalidade em sentido estrito demanda que

os benefícios obtidos com a medida justifiquem os prejuízos advindos da restrição ao direito fundamental.

Diretamente ligado ao exame da proporcionalidade, encontra-se o princípio do respeito ao núcleo essencial dos direitos, de acordo com o qual a ação do constituinte derivado não pode ultrapassar um limite, ou seja, não pode atingir o núcleo dos direitos mitigados.

Para a definição do conteúdo essencial, há duas teorias, quais sejam, teoria relativa e teoria absoluta. A primeira postula que o núcleo essencial resta protegido desde que sejam apresentadas razões que justifiquem a mitigação dos princípios constitucionais, o que acaba por ser atendido pela proporcionalidade. A teoria absoluta, por outro lado, divide os direitos fundamentais em duas partes, uma essencial e outra não essencial, sem apontar, no entanto, formas de se delimitar a parte essencial inatingível.

Desta maneira, procurou-se evidenciar que para que tenhamos uma válida mitigação de direitos fundamentais, como a anterioridade e a legalidade, é necessário o exame da proporcionalidade da medida através dos subprincípios da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, de forma a assegurar a proteção ao núcleo essencial das garantias constitucionais.

O quarto capítulo enfoca na análise da CIDE Combustíveis, a qual foi excepcionada da anterioridade e da legalidade, tendo sido feito um estudo inicial sobre todas as contribuições, posteriormente as contribuições de intervenção no domínio econômico e, por último, o exame pormenorizado da contribuição ligada ao setor de combustíveis.

No atual texto constitucional existem três tipos de contribuições, quais sejam, de melhoria, especiais e de iluminação pública. O gênero contribuições especiais, por conseguinte, se divide em contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e corporativas.

Antes da Constituição de 1988 dúvidas ainda existiam em relação à natureza das contribuições especiais. Todavia, doutrina e jurisprudência atualmente reconhecem a natureza tributária das ditas contribuições, sendo necessária, portanto, a observância das limitações constitucionais ao poder de tributar pelas mesmas.

Com relação especificamente às CIDE's, somente com o advento da Constituição de 1967 o texto constitucional passou a prever a possibilidade de intervenção no domínio econômico pela União, bem como a possibilidade de instituição de contribuições para custeio dos respectivos serviços e encargos.

A Constituição de 1988, por sua vez, prevê expressamente, em seu artigo 149, a possibilidade de a União instituir contribuições de intervenção no domínio econômico como instrumento de atuação nas respectivas áreas, as quais são denominadas CIDE's.

O núcleo o do fato gerador dessas contribuições pode estar relacionado a qualquer circunstância que caracterize intervenção na economia. As CIDE's, como espécie do gênero contribuições especiais, possuem como característica principal a necessidade de existência de uma finalidade específica em razão da qual são criadas.

Por isso, naqueles casos em que a sociedade inteira deva custear a intervenção do Estado, é imprescindível a utilização do produto arrecadado através dos impostos, os quais não possuem destinação específica, ao contrário das CIDE's.

Em 2001, com vistas a substituir a Parcela de Preço Específico – PPE, tributo disfarçado por meio do qual a Petrobrás repassava dinheiro ao Tesouro a título de subsídio para alguns combustíveis, o Congresso Nacional aprovou a Emenda Constitucional nº 33 que alterou a redação dos artigos 149, 155 e 177 da Constituição de 1988, passando a prever a possibilidade de cobrança de uma contribuição de intervenção no domínio econômico sobre a importação e comercialização de álcool etílico, petróleo, gás natural e derivados, conhecida atualmente como CIDE Combustíveis.

O parágrafo 4º do artigo 177, também acrescido pela Emenda Constitucional nº 33/2001, excepcionou expressamente a CIDE Combustíveis da observância da anterioridade, possibilitando, ainda, a redução e o reestabelecimento de suas alíquotas por ato do Poder Executivo, sendo mitigada, dessa forma, também a legalidade tributária.

Dessa forma, ciente da nova previsão constitucional, o Governo apressou-se em editar a Lei nº 10.366/2001, que instituiu a nova CIDE Combustíveis.

A CIDE Combustíveis, possuindo como destinação do produto de sua arrecadação: (i) o pagamento de subsídios a preço ou transporte de combustíveis; (ii) o financiamento de projetos ambientais ligados ao setor de combustíveis; e (iii) o financiamento de programas de infraestrutura de transportes, atende um dos requisitos de validade das contribuições, qual seja, a destinação específica de suas receitas.

A referibilidade de grupo também foi atendida, tendo em vista o grupo de contribuintes do tributo estar circunscrito ao produtor, formulador e importador de combustíveis.

Após o Decreto nº 7.764/2012 reduzir a zero as alíquotas do tributo ora em exame, em 29/01/2015, o Decreto nº 8.395/2015 reestabeleceu as alíquotas sem a observância da anterioridade, na linha do permissivo constitucional implementado pela Emenda nº 33/2001, estando a CIDE Combustíveis atualmente em plena cobrança, apesar de existirem manobras legislativas com o objetivo de sustar os efeitos do mencionado decreto.

Considerando que a medida do constituinte derivado, ao criar a CIDE Combustíveis, excepcionou a anterioridade e a legalidade tributária, limitações ao poder de tributar já reconhecidas como direitos fundamentais dos contribuintes pelo Supremo Tribunal Federal e, portanto, cláusulas pétreas, é de se questionar se a Emenda Constitucional nº 33/2001 está maculada de inconstitucionalidade.

Ocorre que a vedação do parágrafo 4º do artigo 60 limita-se à impedir a completa supressão dos direitos e garantias fundamentais, cabendo ao constituinte derivado responsável por inaugurar nova restrição aos direitos fundamentais, a comprovação da imprescindibilidade daquela medida para o alcance de demais objetivos constitucionais, bem como a salvaguarda do núcleo essencial do direito, que não pode ser atingido pela restrição.

Dessa forma, tem-se que o constituinte derivado não está completamente impedido de dispor sobre as matérias protegidas, sendo certo que o poder de reforma encontra-se afastado somente do núcleo essencial.

As justificativas da Emenda Constitucional esclarecem que a não observância da anterioridade se justifica na necessária agilidade para alteração das alíquotas, considerando a fluidez do mercado dos combustíveis, sendo

certo que tal celeridade também demonstra-se necessária nos demais tributos extrafiscais.

Conforme foi esclarecido, a CIDE Combustíveis é tributo com fins predominantemente extrafiscais, possuindo como escopo a intervenção no setor de transportes e de proteção ao meio ambiente, sendo fundamental a mitigação da anterioridade e da legalidade para alcance dos propósitos para os quais foi criada.

No entanto, não basta o caráter extrafiscal do tributo para tornar válida a mitigação das garantias em análise, sendo necessário o exame da proporcionalidade da medida através dos subprincípios da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Ao contrário das Emendas Constitucionais nºs 3/1993 e 10/1996, que relativizaram a observância da anterioridade e, por possuírem o único objetivo de incrementar os cofres públicos, foram declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, a Emenda nº 33/2001, além de dispor sobre tributo extrafiscal, observou o exame da proporcionalidade.

A medida pode ser considerada adequada, pois os fins pretendidos com a cobrança do tributo são plenamente constitucionais, ligados ao financiamento de projetos para o setor de transportes e de programas ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás.

Com relação ao subprincípio da necessidade, considerando que não há meios menos onerosos aos contribuintes e capazes de atingir os mesmos objetivos para os quais a contribuição foi criada, verifica-se que o mesmo foi atendido.

Já no tocante à proporcionalidade em sentido estrito, é possível verificar que no caso da Emenda Constitucional nº 33/2001 a segurança jurídica assegurada pela legalidade e pela anterioridade não foi suprimida em sua totalidade, já que o tributo deve observância à noventena e também porque o Poder Executivo jamais poderá estabelecer alíquotas além do montante anteriormente previsto, já que o permissivo constitucional é somente para redução ou reestabelecimento das mesmas.

Dessa forma, o prejuízo às garantias dos contribuintes é proporcional aos benefícios pretendidos com a arrecadação do tributo, tornando, por

consequente, legítima a mitigação da anterioridade e da legalidade no caso da CIDE Combustíveis.

Diante das digressões contidas neste trabalho e à luz dos entendimentos dos tribunais e da doutrina, é possível chegar às seguintes conclusões: (i) a anterioridade tributária e a legalidade tributária são direitos fundamentais dos contribuintes protegidos por cláusulas pétreas; (ii) diante da constante mudança da sociedade de risco, entende-se que o constituinte derivado não está completamente limitado a dispor sobre as matérias do parágrafo 4º do artigo 60, não podendo, no entanto, atingir o núcleo essencial dos direitos e garantias fundamentais; (iii) para análise da legitimidade da mitigação a tais limitações constitucionais ao poder de tributar, além do caráter extrafiscal do tributo, é necessário realizar o exame da proporcionalidade, para verificar se a medida é adequada, necessária e proporcional em sentido estrito; (iv) no caso da CIDE Combustíveis, criada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, a exceção aos princípios em exame foi integralmente válida pelo evidente caráter extrafiscal do tributo e a estrita observância de cada um dos subprincípios da proporcionalidade.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *As Emendas Constitucionais Tributárias e os 20 Anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. Direitos Fundamentais no Estado Constitucional Democrático. Para a relação entre direitos do homem, direitos fundamentais, democracia e jurisdição constitucional. Tradução de Dr. Luís Afonso Heck. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 217, p. 55-66, jul./set. 1999.

_____. *Epílogo a La Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Fundacion BeneficentiaetPeritia Iuris, 2004.

_____. Colisão de Direitos Fundamentais e Realização de Direitos Fundamentais no Estado de Direito Democrático. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 217, p. 67-79, jul./set 1999;

_____. *Tres escritos de los derechos fundamentales y la teoria de los principios*. Bogotá: Universidad Externado de Colômbia, 2003.

AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: RT, 1969.

ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Las piezas del derecho – teoría de los enunciados jurídicos*. Barcelona: Ariel Derecho, 2004.

_____. *A Theory of Legal Sentences*. Holanda: Kluwer Academic Publishers, 1998.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 15. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*, São Paulo: RT, 1969.

BACHOF, Otto. *Normas Constitucionais Inconstitucionais?* Tradução e Nota Prévia de José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Almedina, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidade da Constituição Brasileira*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BORGES, Rodrigo Lanzi de Moraes. Os princípios na Teoria dos Direitos Fundamentais de Robert Alexy. *Revista de Processo*, São Paulo, ano 35, n. 182, p. 334, abr. 2010.

BRANDÃO, Rodrigo. *Direitos Fundamentais, Democracia e Cláusulas Pétreas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. Emendas Constitucionais e Restrições aos Direitos Fundamentais. *REDE, Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, n.12, p. 1-36, out./nov./dez. 2007.

_____. A proteção dos “direitos e garantias fundamentais” em face de Emendas Constitucionais à luz da jurisprudência do STF. In: SARMENTO, Daniel; SARLET, Info Wolfgang (Coords.). *Direitos Fundamentais no Supremo Tribunal Federal: balanço e crítica*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988. 140 p.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Brasília, DF: Senado, 1967.

_____. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 19 de setembro de 1946.

_____. *Constituição Política do Império do Brasil*. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 25 de março de 1824.

_____. Decreto nº 7.764, de 22 de junho de 2012. Altera o Decreto nº 5.060, de 30 de abril de 2004, que reduz as alíquotas da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível - CIDE. *Diário Oficial da União*, Brasília, 25 jun. 2012.

_____. Decreto nº 8.935, de 28 de janeiro de 2015. *Diário Oficial da União*, Brasília, 29 jan. 2015.

_____. *Emenda Constitucional nº 1* de 17 de outubro de 1969. Diário Oficial da União, Brasília, 20 de outubro de 1969.

_____. *Emenda Constitucional nº 3*, de 17 de março de 1993. Diário Oficial da União, Brasília, 18 de março de 1993.

_____. *Emenda Constitucional nº 8* de 14 de abril de 1977. Diário Oficial da União, Brasília, 14 de abril de 1977.

_____. *Emenda Constitucional nº 9*, de 09 de novembro de 1995. Diário Oficial da União, Brasília, 10 de novembro de 1995;

_____. *Emenda Constitucional nº 18*. Diário Oficial da União, Brasília, 6 de dezembro de 1965;

_____. *Emenda Constitucional nº 33* de 11 de dezembro de 2001. Diário Oficial da União, Brasília, 11 de dezembro de 2001;

_____. *Emenda Constitucional nº 42*. Diário Oficial da União, Brasília, 31 de dezembro de 2003;

_____. *Emenda Constitucional nº 44* de 30 de junho de 2004. Diário Oficial da União, Brasília, 01 de julho de 2004;

_____. *Lei nº 5.172* de 25 de outubro de 1996. Diário Oficial da União, Brasília, 27 de outubro de 1996;

_____. *Lei nº 9.478* de 6 de agosto de 1997. Diário Oficial da União, Brasília, 07 de agosto de 1997;

_____. *Lei nº 10.336*. Diário Oficial da União, Brasília, 19 de dezembro de 2001;

_____. *Lei Complementar nº 77*. Diário Oficial da União, Brasília, 14 de julho de 1993;

BRITTO, Carlos Ayres. *Teoria da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2003;

CALIENDO, Paulo. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar com Finalidade Extrafiscal*. Revista do Programa de Pós Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 33.2, p. 171-206, jul/dez. 2013;

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed., Coimbra: Almedina, 2003;

_____. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. Coimbra: Coimbra, 1982;

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 28ª Ed. Revista, Ampliada e Atualizada até a Emenda Constitucional n, 68/2011, São Paulo: Malheiros Editores, 2012;

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 17. ed., São Paulo : Malheiros, 2002;

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed., São Paulo : Saraiva, 2002;

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. *A constituição aberta e os direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Forense, 2005;

CUNHA, Danillo Hamesses Melo; BEZERRA, Mariana Silva Bezerra. *CIDE-COMBUSTÍVEIS: TRIBUTAÇÃO INDUTORA E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E AMBIENTAL*. Revista Direito e Desenvolvimento, João Pessoa, a. 2, n.4.p. 311-323, jul/dez 2011;

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002;

_____. *Uma questão de princípio*. São Paulo: Martins Fontes, 2005;

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: QuartierLatin, 2005;

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Congelamento de Preços – Tabelamentos Oficiais*. Revista de Direito Público, julho-setembro/1989, p. 80-81;

_____. *Introdução ao Estudo do Direito. Técnica, Decisão, Dominação*. 6. ed. 3ª Reimpr. São Paulo: Atlas, 2011;

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *O poder constituinte*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2005;

FRANCISCO, José Carlos. *Estado pós-moderno, confiança legítima e anterioridade tributária*. Revista Brasileira de Estudos Constitucionais, Belo Horizonte, v. 5, n. 17, jan./mar. 2011;

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: QuartierLatin, 2003;

GOMES, Marcus Lívio, VELLOSO, Andrei Pitten (coord.). *Sistema Constitucional Tributário. Dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários. Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014;

GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006;

GRAU, Eros Roberto. *Interpretação/Aplicação do Direito*. 4.ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2006;

GRECO, Marco Aurelio. *A destinação dos recursos decorrentes da contribuição de intervenção do domínio econômico – Cide sobre combustíveis*. Revista Dialética nº 104. São Paulo: Dialética, 2004;

_____. *Contribuições (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000;

GUERRA, Marcelo Lima. *A proporcionalidade em sentido estrito e a "Fórmula do Peso" de Robert Alexy: significância e algumas implicações*. Revista de Processo, Rio Grande do Sul, v. 31, n. 141. P. 25-41 jan/jun 2007;

HART, Hebert L.A. *O conceito de direito*. Lisboa: Fundação CalousteGulbenkian, 1996;

ICHIHARA, Yoshiaki. *Princípio da Legalidade Tributária na Constituição de 1988*, 1. ed. São Paulo: Atlas, 1994;

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*, 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1996;

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação CalousteGulbenkian, 1997;

_____. *Derecho Justo – Fundamentos de Ética Jurídica*. Tradução de Luis Díez-Picazo. Madrid: Civitas, 1985;

MANEIRA, Eduardo. *Direito Tributário. Princípio da Não-Surpresa*. Belo Horizonte: Del Rey Editora, 1994;

MARTÍN-RETORTILLO, Lorenzo e PARDO, Ignacio de Otto
y. *Derechos Fundamentales y Constitución*. Madri: Civitas, 1992;

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Emenda Constitucional nº 33/2001 – Inteligência das Disposições sobre a CIDE e o ICMS nela incluídos*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 84, p. 167-181, set 2002;

MÉLEGA, Luiz. *Algumas reflexões sobre o regime jurídico das contribuições na Carta Política de 1988*, in *Direito Tributário Atual*; vols. 11-12, São Paulo, IBDT/Resenha Tributária, 1992;

MELLO, Gustavo Miguez de. *Política fiscal: finalidades da tributação*. Revista Forense, Rio de Janeiro, ano 75, v. 267, jul/set 1979;

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*, 5.ed., São Paulo: Dialética, 2004;

MENDES, Gilmar. *Direitos Fundamentais e controle de constitucionalidade*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999;

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet, *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009;

MICHELON, Claudio. *Princípios e coerência na argumentação jurídica*. In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. *Direito e Interpretação: racionalidade e instituições*. São Paulo: Saraiva, 2011;

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Tomo IV. Coimbra: Coimbra Editora, 1988;

_____. *Direitos Fundamentais: Introdução Geral*. Lisboa: AAFDL, 1999;

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009

NASCIMENTO, Carlos Renato Vieira do. *Extrafiscalidade e Capacidade Contributiva*. Dissertação de Mestrado. Rio de Janeiro: UERJ, 2010;

NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito. Fisco X Contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*, 2. ed. Revista e Ampliada. Rio de Janeiro: Renovar, 1999;

NOVELLI, Flávio Bauer. *Norma Constitucional Inconstitucional? A propósito do art. 2º, §2º, da EC 3/93*. Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política, v. 3, n. 13. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 18-50;

NOVAIS, Jorge Reis. *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*. Coimbra: Coimbra, 2003.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Cláusula Pétrea da Anterioridade Tributária, Jurisdição Constitucional e Restrições aos Direitos Fundamentais*. In: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. ABRAHAM, Marcus. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (Orgs.). *Estado Fiscal e Tributação*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2015;

_____. *Notas acerca das Emendas Constitucionais em Matéria Tributária e Financeira*, Revista Carioca de Direito, Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, p.49-68, jan/jun2010.;

PACOBAYHA, Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro. *A Anterioridade como Garantia Individual do Contribuinte*. Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário, Brasília, v. 6, nº 1, p. 50-71, jan/jun 2011;

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da jurisprudência*, 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007;

_____. *Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006;

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006;

QUINTANILHA, William Jefferson. *Manual do Tributarista*. Editora: Tradebook, ed. 2009;

RAZ, Joseph. ALEXY, Robert. BULYGIN, Eugenio. *Uma discussão sobre a teoria do direito*. São Paulo: Marcial Pons, 2013;

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008;

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010;

_____. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009;

_____. *Tributos. Teoria Geral e Espécies*. Niterói, RJ: Impetus, 2013;

_____. *As Contribuições Parafiscais e a Validação Constitucional das Espécies Tributárias*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 174. São Paulo: Dialética, 2010, p 110-129

_____. *As Cláusulas Pétreas Tributárias*. RDE. Revista de Direito do Estado, v. 4, n. 16. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 159-183

_____. *O princípio da anterioridade tributária*. In: Temas de Direito Constitucional Tributário. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009;

SARLET, Ingo Wolfgang. *Os direitos fundamentais sociais como cláusulas pétreas*. Interesse Público. n. 17, jan.-fev. 2003. São Paulo: Notadez, 2003;

_____. *Dignidade da pessoa humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 6.ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2007;

_____. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010;

SARMENTO, Daniel. *A ponderação de interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2002;

SCAFF, Fernando Facury. *Contribuições de Intervenção e Direitos Humanos de Segunda Dimensão*. Revista de Direito Tributário - Associação Paulista de Estudos Tributários (APET), São Paulo, v. 5, p. 39-64, 2005;

_____. *Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos*. Direito e Justiça (URI), v. 1, p. 143-160, 2006;

_____. *Garantias fundamentais dos contribuintes à efetividade da Constituição*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 94, p. 38-52, jul/2003;

_____. *Responsabilidade do Estado por Intervenção no Domínio Econômico*. Revista de Direito Público, São Paulo, v. 87, p. 229-249, jul/set 1988;

SCHOELLER, Heinrich. *O princípio da proporcionalidade no direito constitucional e administrativo da Alemanha*. Interesse Público, v. 1, n. 2, 1999;

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005;

_____. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011;

SILVA, Alexandre Garrido da. *Metodologia da ponderação, jurisdição constitucional e direitos fundamentais: A contribuição de Robert Alexy e seus críticos*. Revista de Direito do Estado, Rio de Janeiro, ano 1, n. 4, p. 173-198, out/dez 2006;

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros Editores, 1996;

SILVA, Virgílio Afonsoda. *Ponderação e objetividade na interpretação constitucional*. In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. *Direito e Interpretação: racionalidade e instituições*. São Paulo: Saraiva, 2011;

_____. *Direitos Fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2010;

_____. *O conteúdo essencial dos direitos fundamentais e a eficácia das normas constitucionais*. Revista de Direito do Estado. Ano 1, nº4, p. 23-51, out/dez, 2006;

_____. *O proporcional e o razoável*. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 798, p. 23-50, abr2002;;

SILVEIRA, Vladmir Oliveira da. *O Poder reformador na Constituição Brasileira de 1988 e os limites jurídicos às reformas constitucionais*. São Paulo: RCS Editora, 2006;

SOUSA, Rubens Gomes de. *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva;

SUNDFELD, Carlos Ari Vieira. *Princípio é preguiça?* In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada. *Direito e Interpretação: racionalidade e instituições*. São Paulo: Saraiva, 2011;

TÁCITO, Caio. *O princípio da legalidade: ponto e contraponto*, Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 242, p. 125-132, out/dez. 2005;

TEIXEIRA, Elion Vargas. *Vedação Constitucional do Exercício de Atividade Político-Partidária ao Ministério Público: Os Limites Impostos ao Constituinte Derivado pelos Direitos Fundamentais*. Revista da Faculdade Mineira de Direito, Minas Gerais, v. 14, n. 28, jul/dez 2011;

TONIN, Marta Marília. *O conteúdo essencial dos direitos fundamentais*. Revista Jurídica – Faculdade de Direito de Curitiba, Curitiba, ano 14, n. 12, p. 89-100, 1998;

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011;

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Volume II*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005;

_____. *A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar*. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, out/nov/dez 2005;

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*, 2. ed. Revista, Atualizada e Ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.