

TRIBUTAÇÃO E ESTADO DE DIREITO

GERALDO ATALIBA

Professor titular da Universidade Católica de São Paulo e
Adjunto da Universidade de São Paulo.

1. - ESTADO DE DIREITO

É corrente a afirmação que Estado de direito é o que se subordina à lei.

Tal concepção, entretanto, é equivocada porque insuficiente. Equivocada, na medida em que se adequa à maioria dos Estados modernos – como salientou CELSO BASTOS (Mandado de Segurança, Edição Associação dos Advogados de São Paulo) – os quais “sempre” atuam de acordo com a lei.

SANTI ROMANO bem denunciou o equívoco consistente em se supor que, por haver uma lei designada Constituição, *ipso facto* já se estaria diante de um Estado constitucional. E demonstrou a necessidade de que um Estado adote os padrões do constitucionalismo para ser qualificado como Estado constitucional, no sentido rigoroso da palavra (v. “Princípios Gerais de Direito Constitucional Geral”, tradução brasileira de M. Helena Diniz, Editora Revista dos Tribunais, SP, 1977).

Assim também, para que se repute um Estado como de direito, é preciso que nele se reúna à característica da subordinação à lei a da submissão à jurisdição, nos termos postulados por GIORGIO BALLADORE PALLIERI (v. “Diritto Costituzionale”, 3ª ed., Milão, Ed. Giuffrè, pags. 80 e segs. especialmente 85).

Este notável publicista milanês insiste em que é possível reconhecer Estado de direito onde:

- a) – o Estado se submeta à jurisdição;
- b) – a jurisdição deva aplicar a lei pré-existente;

c) – a jurisdição seja exercida por uma magistratura imparcial (obviamente independente), cercada de todas as garantias;

d) – o Estado a ela se submeta como qualquer *pars*, chamada a juízo em igualdade de condições com a outra *pars*.

Só esta consideração – que tem, no Brasil, o suporte de RUY CIRNE LIMA, SEABRA FAGUNDES, VITOR NUNES, CELSO ANTONIO, DALMO DALLARI, JOSAPHAT MARINHO e outros publicistas de prol – já demonstra quão pouco são os Estados contemporâneos que podem receber a qualificação de Estado de direito.

Tal concepção corresponde ao princípio *RULE OF LAW* – governo da lei e não dos homens – que inspirou o direito constitucional anglo-saxão, na longa e árdua luta pela supremacia do direito e superação do arbítrio, como forma de governo.

2. CONSTITUCIONALISMO E TRIBUTAÇÃO

Assim só se reconhecem afirmados os padrões do constitucionalismo onde o ideário das revoluções francesa e americana se traduziu em preceito constitucional, em torno da teoria da tripartição do poder, fórmula empírica – resultante da experiência histórica – que assegura a independência do Judiciário e idoneidade aos meios e modos de exercício da jurisdição.

Aí onde prevaleçam os princípios informadores desse esquema, haverá garantia do supremo bem individual e social, a liberdade.

Como fórmula de proteção deste valor fundamental – justificador de todas as teorias políticas democráticas e inspirador de todas as fórmulas estruturais de Estado, propostas nos últimos três séculos – surgiu, há muito, no direito público inglês, a cláusula *due process of law*, entre nós tão bem exposta por FREDERICO MARQUES, A.R. SAMPAIO DÓRIA e ADA PELLEGRINI GRINOVER.

A tributação – em seus princípios básicos e fórmulas mais gerais – é matéria constitucional. Não só porque justificou e esteve na essência do primeiro documento constitucional moderno – a Carta Magna de 1215 –

mas também porque envolve tensão entre o poder estatal e dois valores fundamentais para o homem: a liberdade e o patrimônio. Estes bens jurídicos são precipuamente protegidos pelas Constituições modernas; são mesmo a sua razão de ser.

Nem se diga que são valorações burguesas, cuja validade se limita a um tipo de democracia, circunscrita a uma época histórica ou a uma parte só dos países.

Numa dimensão mais ampla, esses valores são universais no tempo e no espaço, por serem condição de afirmação da personalidade do homem, em qualquer lugar, em toda época.

Evidentemente que se não pode entender aqui o conceito “patrimônio” no sentido estrito de bens materiais, mas sim uma compreensão mais ampla, abrangente de todo um acervo – com suporte material, sim – entendido como projeção da personalidade do homem e de seus familiares e condição de sua afirmação.

Tal concepção transcende de muito a visão burguesa e materialista de propriedade, para alcançar a dimensão de um conceito vasto e abrangente, profundamente cristão e humanitário.

Se a ação estatal de tributar (tributação) atinge a liberdade e o patrimônio – e se estes bens encontram na sua proteção a própria razão de ser da Constituição – é bem de ver que aquela faculdade que ao Estado se reconhece há de ser disciplinada estritamente em termos constitucionais. Em outras palavras, é matéria substancialmente constitucional.

Se assim é, desde que se adotou o princípio republicano – que postula que a função política é desempenhada por órgãos representativos, com mandato periódico e debaixo de um estatuto de responsabilidade – impõe-se o pleno prestígio do princípio do consentimento dos tributos, ao lado dos princípios da legalidade, generalidade e proporcionalidade da tributação. A estes se acrescenta, como reforço, o controle jurisdicional da administração, de que magistralmente cuidou SEABRA FAGUNDES.

E como consectário necessário do princípio do consentimento da tributação – que se traduz na aprovação orçamentária dos tributos – está a fiscalização popular sobre a atividade arrecadadora e sobre a aplicação dos dinheiros públicos.

Todos esses ingredientes, com exceção do consentimento – antes tecnicamente designado por princípio da anualidade da tributação – se contêm no texto constitucional brasileiro.

Falta-nos exigir a sua obediência estrita, o que seria alcançável por instante exigência de sua observância, aos órgãos parlamentares e aos tribunais. Isto não é feito sistematicamente, por ignorância, comodismo, oportunismo, inércia e omissão dos que, de um modo ou doutro, têm títulos e ocasião para fazê-lo.

3. DECRETO-LEI E CRIAÇÃO DE TRIBUTOS

Dentre as mais graves aberrações a que estamos assistindo – e até mesmo dando nossa aprovação tácita – está a criação de tributos por obra de decretos-leis.

Isto é flagrantemente inconstitucional e fere fundamento o sistema jurídico, exatamente na sua essência e nos seus fundamentos.

Aceitar a criação de tributos por decreto-lei é admitir a negação, vulneração e desacato aos mais sagrados e fundamentais princípios do nosso direito público.

E não há necessidade de alterar o texto constitucional, para repelir tal atentado ao próprio arcabouço fundamental do nosso constitucionalismo.

Basta que se interprete a Constituição de acordo com os cânones postos pela hermenêutica tradicional, perfeitamente consonante com nosso direito positivo. Basta adotar e acatar as diretrizes exegéticas traçadas por RUY BARBOSA, CARLOS MAXIMILIANO, SAMPAIO DÓRIA, ALIOMAR BALEIRO e outros mestres do nosso direito público.

Prevalece entre nós equivocada interpretação – pretensamente literal – da disposição do art. 55 da Carta Constitucional vigente, pela qual se afirma a possibilidade (reiteradamente traduzida em prática) da criação de tributos por decreto-lei.

O propósito deste é demonstrar o equívoco de tal posição.

a) PRESSUPOSTOS PARA CORRETA INTERPRETAÇÃO DO ART. 55 DA CONSTITUIÇÃO

A chamada “interpretação literal” não é interpretação. É pressuposto de interpretação, como salienta PAULO BARROS CARVALHO.

É ponto de partida de qualquer trabalho exegético, que não pode ficar só nisso.

Não se pode pretender entender um texto sem correlacioná-lo com o contexto em que está inserido. Não há norma jurídica avulsa. Só é jurídico o preceito integrado no sistema e com ele – em seu todo, como um conjunto – deve ser interpretado.

Para se saber qual o campo próprio do decreto-lei não basta “ler” o art. 55 da Carta Constitucional. É preciso interpretá-lo, isto é: desvendar seu sentido, conteúdo e alcance, em função do sistema constitucional, compreendido como um todo uno, harmônico e coerente.

Neste há exigências fundamentais e impostergáveis, contidas nos seus princípios, que, como ensina AGOSTIN GORDILLO, funcionam como alicerces de todo o sistema a apontar o sentido geral para o qual ele (sistema) tende. É de GORDILLO a afirmação: os princípios são normas, mas, mais do que normas, encerram o norte, as diretrizes do sistema.

Efetivamente, os princípios “dominam o sistema”, dão-lhe a tônica, o seu sentido geral, na lição de PAULO BARROS CARVALHO.

Por isso CELSO ANTONIO diz que ofender a um princípio é muito mais grave que ofender a uma simples regra. É que, neste último caso, agride-se parcialmente o sistema, enquanto que quem desacata um princípio ofende, destrói, agride todo o sistema.

Para ficar com a comparação já cediça, segundo a qual o sistema jurídico é como um edifício, parece evidente que quem ataca os alicerces de um prédio, o destrói, pratica gesto flagrantemente mais grave do que quem lhe ataca somente um de seus compartimentos ou patamares.

Estas considerações servem para evidenciar a importância dos princípios, a qual se traduz na imperiosa necessidade de que a interpretação de qualquer norma do sistema revele harmonia entre cada norma e os princípios: Nenhum resultado de qualquer trabalho exegético pode contrariar as exigências dos princípios.

Por outro lado, o cunho sistemático do direito – implicação necessária da unidade e harmonia do sistema jurídico – postula instantaneamente a inidoneidade da pretensão de interpretar um mandamento isoladamente, atitude acerbamente censurada por JOSÉ AFONSO DA SILVA.

Dai porque impor-se a rápida recapitulação dos princípios constitucionais cuja consideração é decisiva para apontar as diretrizes de interpretação do mandamento do art. 55.

Tais princípios são: o republicano (art. 1º, caput); o democrático (§ 1º do art. 1º); o da tripartição do Poder (art. 6º); o da reserva da função legislativa ao Congresso Nacional (art. 27); o da atribuição da função executiva ao presidente da República (art. 73); o da legalidade (art. 153, § 2º) e o da estrita legalidade da tributação (art. 19, I, e 153, § 29).

Dando a dimensão, reforçando, reiterando, sublinhando e assegurando eficácia a esses princípios, inclusive salientando o seu cunho visceral – no sistema – há inúmeras regras que o exegeta facilmente reconhece, percorrendo o texto constitucional (exemplificativamente: parágrafo único do art. 6º; parágrafo único do art. 8º; art. 10; art. 13; art. 40, I; 42, I, art. 82; art. 119, I, a, etc.).

Dentre eles o art. 52 – que cuida das leis delegadas – e o art. 55, objeto do nosso cuidado, aqui.

Estes dois últimos preceitos, à evidência, tratam de exceções à privatividade da função legislativa.

Ora, é cediço que *exceptiones sunt strictissimae interpretationis*.

Não se pode, em conseqüência, atribuir ao preceito do art. 55 maior extensão ou alcance do que ele pode ter, como exceção aos princípios maiores do sistema.

b) DISTINÇÕES ENTRE LEI E DECRETO-LEI

O próprio texto constitucional se encarrega de distinguir lei de decreto-lei, não só pelo *nomen iuris*, como pelo regime jurídico.

São diferentes **substancialmente** o processo de elaboração e a eficácia de cada qual, bem como os pressupostos e condições de expedição de um e outro.

Efetivamente, a lei dispõe sobre todas as matérias, sem restrições (art. 43 “Cabe ao Congresso... dispor sobre todas as matérias de competência da União...”).

O decreto-lei só dispõe sobre as matérias especificadas (art. 55).

A lei, uma vez expedida, só é retirada do sistema jurídico por outra norma de igual eficácia.

O decreto-lei, se não aprovado, deixa de existir (§ 1º do art. 55).

Não há pressupostos para edição de lei. O decreto-lei só pode ser expedido em casos de urgência ou de interesse público relevante (v. NELSON SOUSA SAMPAIO).

O Congresso não está sujeito a nenhuma condição para editar uma lei. O decreto-lei só pode dispor de modo a não aumentar despesas.

Inequívoco, pois, que essas entidades normativas têm regimes essencialmente diversos, *ex vi* do próprio texto constitucional.

E o próprio Diploma Magno fixa o princípio da reserva da lei (como concebido por ALBERTO XAVIER) ao lado do princípio da legalidade tributária, no item I do art. 19 e no § 29 do art. 153. RUY CIRNE LIMA qualifica tecnicamente de princípio da necessidade legal.

Considerados os princípios constitucionais invocados – cujas exigências devem ser levadas em conta pelo intérprete – não pode o decreto-lei “instituir ou aumentar tributos” (art. 19, I, e § 29 do art. 153).

Mas, não é só a **reserva de lei**, constitucionalmente estabelecida, que o impede. Não é só o princípio representativo que o obsta.

É que o decreto-lei pode ser rejeitado (§ 1º do art. 55). E sua rejeição não implica nulidade dos atos praticados durante sua vigência (§ 2º, art. 55). Ora, como ficam os princípios da generalidade e igualdade da tributação nesses casos?

É possível admitir interpretação constitucional que acolha o despropósito de – para prestigiar uma competência excepcional e estrita do Executivo – engendrar situações que agridem concomitantemente tantos princípios constitucionais?

Onde apoiar a tese da reprimenda?

Tais são os malabarismos requeridos para sustentar a possibilidade da criação ou aumento de tributo por decreto-lei, que a tese se mostra, assim, de impossível sustentação.

Não se questiona que a *intentio legislatoris* foi essa.

O resultado, porém, da interpretação sistemática leva ao oposto.

Nem os juristas trabalham com intenções. Nem o Judiciário psicanalisa o legislador, para investigar-lhe os desígnios, na saborosa observação do inolvidável mestre BALEEIRO.

c) **NORMAS TRIBUTÁRIAS NO TEXTO CONSTITUCIONAL**

Nem se diga que a interpretação aqui postulada esvasia a dição “inclusive normas tributárias” (art. 55, II) introduzida pela Emenda 1/69.

É que são normas tributárias as que cuidam do processo tributário, do lançamento, das obrigações e deveres acessórios, das isenções, das reduções, dos prazos, da arrecadação, etc.

Há uma vasta e ampla matéria convencionalmente reconhecida como tributária, que pode ser regulada por normas, que receberão essa qualificação.

O que a Constituição colocou sob reserva de **lei** foi só a criação e aumento de tributos. O demais é matéria tributária, que pode ser tratada por decretos-leis, desde que – é óbvio – se verificarem os pressupostos e se preenchem as condições constitucionais (art. 55).

Criar tributo significa descrever em lei a sua hipótese de incidência. É descrever legislativamente os fatos que, **se** acontecidos e **quando** acontecidos, fazem nascer as obrigações tributárias. É estabelecer as coordenadas de tempo e de espaço que circunstanciam esses fatos. É determinar as pessoas que irão ser sujeitos das relações que desses fatos irão nascer. É estabelecer a base impositiva (perspectiva mensurável da materialidade desses fatos) a que se aplicará a alíquota também legalmente fixada).

Isto está constitucionalmente posto sob estrita e absoluta **reserva de lei**. Só e exclusivamente a lei pode dispor sobre essas matérias (art. 19, I e 153, § 29).

Ipsa facto, o decreto-lei não pode ter tal objeto.

Aumentar tributo é alterar a base impositiva de modo a alargá-la ou ampliá-la, ou, ainda, incrementar a alíquota tributária.

Também isso está sob reserva de lei.

Tudo o mais que se refere à atividade tributária é matéria tributária, regulável por normas tributárias e passível da disciplina por decreto-lei.

Dai a visceral e irremediável inconstitucionalidade de todos os decretos-leis que criam ou aumentam tributos.