



P  
Dir. Trib. Atual  
n. 4  
1984

ESTUDOS apresentados à MESA SEMANAL DE DEBATES do  
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
Entidade complementar à Universidade de São Paulo  
Presidência e coordenação do Prof. Ruy Barbosa Nogueira



# DIREITO TRIBUTÁRIO

## ATUAL Vol. 4

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA  
N.º PATRIMONIAL ~~61831~~

- COISA JULGADA E ORIENTAÇÃO FISCAL
- A COISA JULGADA EM DIREITO TRIBUTÁRIO
- SENTENÇA DO JUÍZO DA 4ª VARA DA FAZENDA ESTADUAL
- IMPOSTO DE RENDA NA FONTE E PREVIDÊNCIA SOCIAL
- ICM - RAÇÕES ANIMAIS
- A LIBERDADE DE ESCREVER E A IMUNIDADE OBJETIVA
- EVOLUÇÃO E ÁPICE DA CRISE CONSTITUCIONAL-TRIBUTÁRIA
- A QUESTÃO DO DECRETO-LEI EM MATÉRIA DE TRIBUTAÇÃO
- INCENTIVO À AGROPECUÁRIA, IMPOSTO DE RENDA E CORREÇÃO MONETÁRIA DO BALANÇO
- ÍNDICE ALFABÉTICO-REMISSIVO

CO-EDIÇÃO  
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

✻  
EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA  
SÃO PAULO - 1984

542058

A QUESTÃO DO DECRETO-LEI  
EM MATÉRIA DE TRIBUTAÇÃO

CARLOS VALDER DO NASCIMENTO

Professor de Legislação Tri  
butária e de Direito Consti  
tucional da Universidade de  
Santa Cruz - Bahia.

- A Constituição e o Decreto-lei
- O princípio da legalidade tributária
- Sua caracterização constitucional
- O decreto-lei não tem eficácia de lei ordinária.

## 1. INTRODUÇÃO

Divergente é a posição da doutrina no tocante à questão se o decreto-lei é ou não instrumento idôneo para o Estado dispor sobre a criação e majoração de tributos. Pelo enunciado, revela-se matéria de alta indagação, tanto que tem suscitado discussões acaloradas no campo doutrinário dos juspublicistas, visando ao seu perfeito adequamento dentro da ordem jurídico-constitucional.

O presente trabalho visa trazer uma contribuição ao debate dessa problemática, à luz da legislação positiva. Sob essa ótica tenta confrontar o decreto-lei com os princípios fundamentais postos na Constituição federal vigente, compulsando todas as constituições republicanas que acolhem o princípio da legalidade como esteio primordial da tributação.

O estudo encontra ainda, sua justificação preçípu na doutrina que, concebendo a natureza sistêmica do direito, repele o simples entendimento da interpretação literal para exegese dos textos jurídicos. Fulcra-se o raciocínio aqui desenvolvido, na tentativa de desatar a distinção entre decreto-lei e lei ordinária, em pressuposto interpretativo impregnado pelo elemento lógico sistemático.

## 2. A CONSTITUIÇÃO E O DECRETO-LEI

De modo preliminar, cumpre dizer que o decreto-lei, surgido no bojo dos atos institucionais baixados pelo poder revolucionário de 64, foi institucionalizado pela Constituição federal de 1967. Um desses Atos autorizava o Presidente da República legislar em matéria de segurança nacional. E enfatizava que, no recesso do Congresso Nacional, das Assembléias Legislativas, Câmaras de Vereadores, decretado por ato complementar do Presidente da República, o Poder Executivo correspondente ficaria autorizado a legislar mediante decretos-leis em todas as matérias previstas na Constituição e na lei orgânica.

A Constituição federal de 1967 autorizava o Presidente da República a expedir decretos com força de lei sobre matérias versando a respeito de segurança nacional e finanças públicas. Entretanto, com o advento da Emenda Constitucional nº 1, de 17.10.69, houve uma considerável ampliação no campo legiferante do Presidente da República, como a seguir se transcreve:

O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias:

I - segurança nacional; II - finanças públicas, inclusive normas tributárias; e III - criação de cargos públicos e fixação de vencimentos.<sup>1</sup>

E ainda seguindo a esteira desse raciocínio, ressalta o texto constitucional:

Publicado o texto que terá vigência imediata, o Congresso Nacional o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias, não podendo emendá-lo; se, nesse prazo, não houver deliberação, o texto será tido por aprovado. A rejeição do decreto-lei não implicará a nulidade dos atos praticados durante a sua vigência.<sup>2</sup>

Como visto, a Constituição federal prevê que o Presidente da República poderá legislar, através de decreto-lei, sobre normas tributárias. Ressalva, entretanto, que a matéria a ser legislada, a lém da urgência requerida, não implique no aumento de despesa e seja de interesse público relevante, sem o que não se justificará a edição do referido ato.

O Congresso Nacional deverá aprovar ou rejeitar o decreto-lei que lhe for submetido pelo Presidente da República dentro de sessenta dias, a contar do seu recebimento, não podendo, entretanto, emendá-lo. Cabe evidenciar que, se no decurso desse prazo não houver qualquer deliberação a

respeito, aplicar-se-á o disposto no § 3º do art. 51, da Carta Magna.

### 3. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

#### 3.1 - Sua Caracterização Constitucional

Da maior relevância no contexto constitucional são os seus princípios basilares, entre os quais vale destacar o princípio da legalidade tributária, que objetiva resguardar o indivíduo contra possíveis abusos do poder. É, portanto, dentro do capítulo dos direitos e garantias individuais, o princípio assecuratório da tutela jurídica do cidadão no sentido de refrear a incursão do Estado no direito de propriedade.

Inserido no sistema federativo de competências, o princípio em questão busca fixar o necessário equilíbrio entre os entes autônomos da Federação: União, Estados-membros e Municípios, que dão consistência ao Estado brasileiro. Portanto, visa permitir a livre participação e autonomia de cada um dentro do processo de desenvolvimento nacional, colocando, assim, cada pessoa política no mesmo nível de competência para dispor sobre matéria tributária.

O princípio da legalidade tributária é, des-

tarte, da essência do regime representativo e republicano, já que vem embutido em todas as Constituições do Brasil. Nesse sentido é lícito, até para efeito ilustrativo, transcrever-se os dispositivos constantes dessas Cartas, onde se vislumbra esse conjunto de regras com visto a limitar, constitucionalmente, o poder das entidades tributantes:

- 1) Todas as contribuições diretas, à exceção daquelas que estiveram aplicadas a juros e amortizações da dívida pública, serão anualmente estabelecidas pela assembléia geral; mas continuarão até que se publique a sua derrogação ou sejam substituídas por outras;<sup>3</sup>
- 2) Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize.<sup>4</sup>
- 3) É vedado a União, aos Estados e aos Municípios: cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize, ou fazê-los incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos,<sup>5</sup>

4) O Presidente da República, nos períodos de recesso do Parlamento ou de dissolução da Câmara dos Deputados poderá, se o exigirem as necessidades do Estado, expedir decretos-leis sobre matérias de competência legislativa da União, excetuadas as seguintes:

.....  
d) impostos.

.....  
g) empréstimos compulsórios.<sup>6</sup>

5) 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.<sup>7</sup>

6) É vedado à união, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - Instituir ou aumentar tributos sem que a lei o estabeleça ressalvados os casos previstos nesta Constituição.

Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em

virtude de lei.

Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça.<sup>8</sup>

Promulgada Emenda à Constituição de 24.01.67, esta abrigou o princípio da legalidade da tributação, conforme se transcreve, in verbis:

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - Instituir ou aumentar o tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

.....  
Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei.

Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e ou tros especialmente indicados em lei com plementar, além do imposto lançado, por

motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.<sup>9</sup>

### 3.2.- O Decreto-lei não tem eficácia de lei ordinária

O decreto-lei, quanto à eficácia e à fonte de produção, não supre a lei nesse mister, considerando tratar-se de um instrumento distinto da lei tanto pelo nomem juris quanto pela conformação jurídica. Pois consoante assinala Ataliba: quando a Constituição referir-se "à lei, não pode o decreto-lei suprir a sua ausência (ou preencher esse requisito).<sup>10</sup>

Defensor intransigente do princípio da legalidade tributária, Sacha entende que o ato estatal que coloca a tributação deve ser o legislativo em sentido material e formal.<sup>11</sup> Descartando a possibilidade da tributação ser decidida pelo Chefe do Governo, o referido autor enfatiza que ela compete aos representantes do povo, livremente eleitos para fazer as leis.<sup>12</sup> E arremata:

A idéia de que o único instrumento válido para veicular tributação é a lei material e formal, excluídos o veículo consuetudinário e os atos administrativos, mesmo aqueles que materialmente revestem a condição de lei.<sup>13</sup>

É interessante assinalar que a lei ordinária,

não guarda qualquer correlação com o decreto-lei porquanto este não se insere no princípio da legalidade tributária. Na verdade, em trabalho específico sobre o assunto, Ataliba<sup>14</sup> anota como traços distintivos entre os dois atos, os elementos pertinentes à eficácia, ao processo de elaboração, aos pressupostos, à condição, às matérias.

Com o autor acima citado, pode-se esclarecer que a eficácia diz respeito ao modo de produção de efeitos jurídicos da lei e do decreto-lei no ordenamento jurídico. O processo de elaboração do decreto-lei é de iniciativa do Presidente da República, tendo como pressupostos a urgência e o interesse público relevante. Versa sobre matéria relativa a normas tributárias, que não resulte aumento de despesa, condição esta indispensável à sua expedição.

De igual sorte, Bielsa entende que o decreto-lei não pode substituir a lei já que o ato de criação do tributo é de exclusiva competência do Congresso, assim se posicionando:

No se puede crear impuestos por decretos-lays, no solamente porque ese acto es, en nuestro sistema, exclusivo del Congreso es decir, de los representantes de los contribuyentes (el impuesto debe ser consentido por estos) sino porque afecta la propiedad ...<sup>15-</sup>

#### 4. CONCLUSÕES

Deduz-se do expendido que o princípio da reserva de lei diz respeito ao ato normativo que deve criar ou aumentar tributos. Trata-se, portanto, de lei ordinária, em sentido material e formal, ou seja, votada pelo Parlamento, que representa a vontade do povo. Por justa razão, é imperativo recorrer-se à hermenêutica sistemática para melhor delimitar o problema.

Nesse diapasão, isto é, a partir do confronto entre a norma isolada e o ordenamento jurídico global, verifica-se a não equivalência entre o decreto-lei e a lei. De fato, o decreto-lei inscreve-se na Constituição como um preceito isolado, incapaz, portanto, pela sua própria natureza, de sobrepôr os princípios essenciais da tributação ali alicerçados. Baleeiro afirma que os "princípios inerentes ao regime adotado na C.F. repugna que a lei, para tal fim, seja substituída por um ato do Executivo."16

Ferreira Filho, sustenta a proeminência desse princípio, afirmando que os tributos somente poderão ser criados ou majorados através da autorização pela representação popular, isto é, pela Câmara. E complementa o seu ponto de vista ressaltando que "no taxation, without representation "

foi o lema de onde partiu todo o processo de democratização política na Grã-Bretanha e, portanto, todo o desenvolvimento do Direito Constitucional.

Não obstante esse raciocínio, ponderável corrente da doutrina entende ao contrário. Argumenta que, uma vez submetido à deliberação do Congresso Nacional, o decreto-lei se legitimaria como instrumento representativo da vontade do povo. Tal assertiva é improcedente, considerando as características intrínsecas do decreto-lei, bem como o seu processo de elaboração, que não guarda similitude com o da lei ordinária.

Com efeito, além de não poder ser emendado, o Decreto-lei tem que ser aprovado ou rejeitado pelo Congresso Nacional no prazo de sessenta dias, que, ainda, segundo o texto constitucional, poderã ter esse prazo ampliado. Como se observa, mesmo rejeitado o decreto-lei, os atos praticados durante sua vigência produzirão efeitos válidos, não podendo, em razão disso, ser invocada a sua nulidade.

Disso resulta grave lesão aos direitos e garantias individuais inscritos na Constituição federal como salvaguarda do interesse protegido do cidadão, com vistas a colocá-lo a salvo de possí

veis arbítrios do Estado. Ademais, neste caso, são atingidos os princípios da legalidade e o da anterioridade da lei fiscal.

O princípio da separação dos poderes também é afetado, posto que a competência em matéria tributária, face à tripartição dos poderes, princípio basilar na organização do Estado democrático, é o Poder Legislativo. É, portanto, uma atividade típica do referido Poder, a quem, por força da Carta Magna, compete a função legislativa, consistente em poder o Congresso Nacional dispor sobre as matérias da União.<sup>18</sup>

Trigueiro entende que o quadro acima, além de destoar com a separação dos poderes é incompatível com a índole do presidencialismo. E assinala que essa inovação "é talvez a que, no momento, mais contribui para degradar o Poder Legislativo, em um quadro de instituições nominalmente democráticas."<sup>19</sup>

Acresce salientar que, além desses, também é ferido o princípio federativo. Na verdade, segundo Pedra, o legislar tributo por decreto-lei fere os princípios da Federação e da autonomia municipal, porquanto estando as entidades tributantes em pé de igualdade, esse procedimento passaria a privilegiar o governo central, em detrimento

to do regional e do local. E arremata: "é um mecanismo a atuar como favorecedor da União, única pessoa autorizada a expedir decretos com força de lei."<sup>20</sup>

Trata-se, ainda, de posição restritiva ao pleno exercício da competência estadual, porquanto, em razão de preceito inserto nas disposições gerais e transitórias, in fine, da Constituição federal, fica proibido aos Estados, expressamente, o regime dos decretos-leis. Assim reza o mencionado preceito: "As Constituições dos Estados poderão adotar o regime de leis delegadas, proibidos os decretos-leis".<sup>21</sup>

Conclui-se, como demonstrado, que o decreto - lei não se insere no princípio da legalidade tributária, portanto, não é instrumento hábil para criar ou aumentar tributo. Desse modo, a expressão "normas tributárias" inserta na Constituição federal compreende o disciplinamento dos procedimentos operacionais decorrentes das relações jurídicas entre o Fisco e o contribuinte.

Portanto, essas normas tributárias são endereçadas aos contribuintes, mediante atos adminis-trativos normativos emitidos pelo Poder Executivo. Daí somente poderão versar sobre obrigações accessórias, prazos, isenções, lançamento e outros

procedimentos de competência regulamentar no âmbito essencialmente administrativo fiscal.

#### Notas Bibliográficas

<sup>1</sup> CONSTITUIÇÃO FEDERAL, art. 55, I, II

<sup>2</sup> CONSTITUIÇÃO FEDERAL, art. 155 § 1º

<sup>3</sup> CONSTITUIÇÃO FEDERAL de 1984. art. 171

<sup>4</sup> CONSTITUIÇÃO FEDERAL de 1981, art. 72 § 30

<sup>5</sup> CONSTITUIÇÃO FEDERAL de 1934, art. 17, VII

<sup>6</sup> CONSTITUIÇÃO FEDERAL de 1937, art. 13

<sup>7</sup> CONSTITUIÇÃO FEDERAL de 1946, art. 141 § 34

<sup>8</sup> CONSTITUIÇÃO FEDERAL de 1967, art. 20

<sup>9</sup> CONSTITUIÇÃO FEDERAL de 1967, art. 19, I e art. 153 §§ 2º e 29, redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969.

<sup>10</sup> ATALIBA, Geraldo. O Decreto-Lei na Constituição de 1967. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1967, p. 73.

<sup>11</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro e MACHADO, Derzi Misabel de A. Do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana. In. COELHO Sacha Calmon Navarro. O Estado e suas funções. Os

princípios retores de tributação; a legalidade e tipicidade. São Paulo, Saraiva, 1982, p. 42.

<sup>12</sup>IBIDEM, p. 34

<sup>13</sup>IBIDEM, p. 37 Op.

<sup>14</sup>ATALIBA, Geraldo. ob. cit. p. 73

<sup>15</sup>BIELSA, Rafael. Derecho Constitucional, 3.<sup>a</sup> edição. Buenos Aires, Depalma, 1959., p. 673

<sup>16</sup>BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, 5.<sup>a</sup> edição, Rio de Janeiro, Forense, 1977. p. 44

<sup>17</sup>FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Curso de Direito Constitucional, 11.<sup>a</sup> edição, São Paulo, Saraiva, 1982. p. 214.

<sup>18</sup>CONSTITUIÇÃO FEDERAL, art. 43

<sup>19</sup>TRIGUEIRO, Oswaldo. Direito Constitucional Estadual. Rio de Janeiro, Forense, 1980 p.147, 148

<sup>20</sup>PEDRA, Glacy Fernandes. O Decreto-Lei em Matéria Tributária. Revista de Informação Legislativa. Brasília, Senado Federal, nº 79, Jul/set 1983, p. 315.

<sup>21</sup>CONSTITUIÇÃO FEDERAL, art. 200 Parágrafo único.