

p
Dir. Trib. Atual E
n. 18
2004

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

18



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

São Paulo - 2004

542058

Decálogo

LIVRARIA E EDITORA
decalogo@mandamentos.com.br
(31) 3226 7717-3274 2559
Rua Espírito Santo, 1.025-Loja-H - BH - MG
Temos um advogado junto ao Pol. Jesus Cristo, o Justo. (Jo2:1)

Breves Considerações sobre o Princípio da Legalidade no Direito Brasileiro

Camilo Onoda Luiz Caldas

Mestrando em Direito Político e Econômico pela Universidade Mackenzie. Advogado.

Introdução

O presente estudo terá por objetivo tecer breves considerações acerca de um dos princípios basilares do Direito: o Princípio da Legalidade. De modo geral, esta pesquisa restringe-se ao Princípio da Legalidade no Direito Tributário brasileiro, inicialmente, abordando seus aspectos históricos, oportunidade na qual ele poderá ser observado nas diversas Constituições do Estado brasileiro. Em seguida serão abordadas as implicações mais relevantes decorrentes do confronto entre o modelo da reserva absoluta de lei formal e o da delegação da competência normativa. Finalmente, será abordada a conflituosidade do Direito Tributário e o Princípio da Legalidade, nos aspectos referentes à “tipicidade” no Estado Democrático de Direito, o poder de tributar do Governo, e a competência tributária na Constituição Federal de 1988.

Veremos que o Estado Constitucional de Direito, nos moldes em que o concebemos na atualidade, somente pode criar obrigações em conformidade com normas estabelecidas pelos representantes do povo.

A necessidade do consentimento acima mencionado traduz-se no Princípio da Legalidade, segundo o qual, tomando a definição contida na Constituição do Brasil de 1988, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (artigo 5º, inciso II).

O Princípio da Legalidade é uma constante nos Estados Nacionais Modernos, fruto de uma evolução iniciada no século XI, cujo nascimento se dá no embate travado entre governantes e governados no que se refere à imposição tributária.¹

Há razoável consenso entre juristas, cientistas políticos e historiadores na afirmativa de que o Princípio Jurídico da Legalidade - e mesmo o Princípio Político da Representação - tem sua origem profundamente relacionada ao consentimento dos impostos.

Assim, a necessidade de normas emanadas formalmente de órgãos legislativos para a imposição de obrigações é um dos elementos - quiçá o mais essencial - que constitui a origem e base dos Estados Constitucionais de Direito.

Na atualidade, um dos maiores problemas jurídicos diz respeito à tendência de tornar mais flexível o Princípio da Legalidade mediante delegações que o Poder Legislativo concede ao Poder Executivo.

Isso se deve à passagem da concepção liberal de Estado para o denominado Estado de Bem-Estar Social (*Welfare State*), em que as atribuições do Estado, outrora apenas garantidor da propriedade e da liberdade, caracterizam-se por um forte intervencionismo dos Poderes Públicos em amplos domínios da vida individual e coletiva dos cidadãos, intervenção esta que, no mais das vezes, perde eficácia em

¹ STRAPASSON, Maria das Graças. *O Princípio da Legalidade Tributária*. Curitiba: Juruá, 2002.

função de os parlamentares não terem a agilidade e até mesmo a aptidão técnica necessárias para solucionar as questões por eles enfrentadas.

Disto decorre o conflito existente entre a forma ortodoxa de se conceber o Princípio da Legalidade - em que se requer a existência de lei formal que conforme toda a função administrativa - e a sua forma mitigada - que admite delegação, dentro de certos limites, de atribuições normativas ao Poder Executivo.

Importante salientar que esta delegação de competência ao Poder Executivo confronta-se com conceitos da Teoria Geral do Estado, no caso, a separação dos poderes, o que torna necessária não só a reformulação do alcance e limites do Princípio da Legalidade, mas, igualmente, a revisão do entendimento acerca das funções legislativa, executiva e judiciária do Estado.

É por isso que Clèmerson Merlin Clève afirma:

“A missão dos juristas, hoje, é de adaptar a idéia de Montesquieu à realidade constitucional de nosso tempo. Nesse sentido, cumpre aparelhar o Executivo, sim, para que ele possa, afinal, responder às crescentes e exigentes demandas sociais. Mas cumpre, por outro lado, aprimorar os mecanismos de controle de sua ação, para o fim de torná-los (os tais mecanismos) mais seguros e eficazes.”²

Sabendo-se que o Direito Tributário também está sujeito ao Princípio da Legalidade, até porque é o responsável pela sua elaboração e aperfeiçoamento, é evidente que as questões acima suscitadas o atingem.

Pode-se dizer, em verdade, que a tensão entre a concepção ortodoxa e a mitigada de legalidade é hoje um problema universal também no Direito Tributário, razão pela qual diversos Estados estão, nessa matéria, alterando suas legislações, seja com vistas a fortalecer o conceito, seja para sua flexibilização.

I. Princípio da Legalidade nas Constituições Brasileiras

Observando-se a evolução do Princípio da Legalidade ao longo da história, chega-se à noção de que o tributo deve ser aprovado pelos representantes que compõem o Poder Legislativo, por meio de lei elaborada por este, ou seja, tem-se aqui a aprovação do tributo relacionando-se com o consentimento.

A maioria, senão todas as Constituições vigentes, consagra o referido princípio, afirmando expressamente que a tributação há de ser aprovada pelos órgãos de representação competentes para tanto. Aliás, nos Estados de Direito, onde a legalidade é inerente a todos os atos da Administração, notadamente à atividade tributária, sequer haveria necessidade de menção expressa do legislador.³

No Brasil, o princípio, conhecido pelo aforismo latino *nullum tributum sine lege* e pelo inglês no *taxation without representation*, jamais esteve ausente das diversas Constituições, desde a de 1824, que o estampava em seu artigo 171. O Ato Adicio-

² CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Atividade Legislativa do Poder Executivo no Estado Contemporâneo e na Constituição de 1988*. São Paulo: RT, 1993, p. 42.

³ “El principio de legalidad excede lo fiscal, y reconoce un alcance amplio, en tanto se exhibe como una de las características propias del Estado de derecho, importa la subordinación del obrar de la administración a la ley y resume en el constitucionalismo contemporáneo la concreción del ideario que despertó con las revoluciones francesa y americana.” (CASAS, José Osvaldo. “Estudio Preliminar sobre los Aspectos Introdutorios al Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria: Denominación del Principio, Fundamentos, Sistemas”. In: BELSUNCE, Horacio A. Garcia, *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1994, p. 115)

nal de 1834 atribui competência às Assembléias Legislativas das Províncias para estabelecer os impostos locais. A Constituição do Império de 1824 dispunha sobre a competência legislativa para a instituição de tributos, em seu artigo 171. A Constituição Republicana de 1891 estabelecia que “nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize” (artigo 172, § 3º). Na Constituição de 1934, havia regra que proibia a União, Estados e Municípios de cobrarem quaisquer tributos sem lei especial que os autorizassem (artigo 17, VII), consagrando, assim, o Princípio da Legalidade.

A Constituição de 1937 também cunhou implicitamente o princípio, em seu artigo 13, “d”.⁴

Da maneira como conhecemos, o Princípio da Legalidade foi consagrado pela Carta de 1946, entre os direitos e garantias constitucionais, quando estabeleceu-se que “nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; e nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto por motivo de guerra” (artigo 141, § 34). Assim, então, a condição suficiente para a legitimidade da tributação era a prescrição por lei ordinária e previsão no orçamento do exercício financeiro em que fosse exigido (Princípio da Anualidade).

A Emenda Constitucional nº 18/65 manteve o princípio com ressalvas, no inciso I do artigo 2º, ao estabelecer que os impostos sobre comércio exterior e o imposto sobre operações financeiras podiam ter suas alíquotas e bases de cálculos alteradas, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, por ato do Poder Executivo (artigos 7º, § 1º e 14, § 1º). Assim, suficiente para a instituição do tributo era o respeito ao Princípio da Anterioridade. A subsistência do Princípio da Anualidade tornou-se, então, questão controversa que divide juristas do porte de Aliomar Baleeiro, de um lado, para quem “desapareceu a exigência histórica da prévia autorização orçamentária. Agora, exige-se apenas que a lei do tributo seja anterior ao exercício no qual será cobrado.” Misabel Abreu Machado Derzi reitera as palavras deste autor, nos comentários à mesma obra:

“Como já observou Aliomar Baleeiro, o princípio da anualidade, no sentido de necessária autorização orçamentária para a aplicação das leis tributárias, foi amesquinhado e não mais subsiste na prática jurídica nacional, nem foi reinstituído pela Constituição de 1988, apesar de os princípios da universalidade e unidade obrigarem o legislador a incluir todas as receitas (inclusive as tributárias) e as despesas na lei do orçamento (artigo 165) e haver necessidade de previsão das alterações tributárias na lei de diretrizes (artigo 165, § 2º).”⁵

De outro lado, encontramos a autoridade de Flávio Bauer Novelli,⁶ que, em aprofundado estudo sobre a questão, assevera, com base na opinião de Otto Bachof:

⁴ “A Constituição de 1937 foi a única que não o enunciou explícita e diretamente, entretanto, mesmo assim, pode ser nela encontrada a regra que trata da competência legislativa para dispor sobre impostos.” (MACHADO, Hugo de Brito. “O Princípio da Legalidade Tributária na Constituição de 1988”. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado*. Vol. 5, nº 7, Fortaleza, 1986/88, pp. 25-41)

⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 95.

⁶ NOVELLI, Flávio Bauer. “Segurança dos Direitos Individuais e Tributação”. *Revista de Direito Tributário* 25/26.

“Enfim um princípio pode ser direito positivo, sem que possua em si mesmo o conteúdo de um preceito de direito material. É, sem dúvida, o que hoje se dá, em nossa ordem constitucional, com o princípio da anualidade dos tributos. Relewa notar, bem assim, que em nosso ordenamento constitucional a anualidade tributária pertence à categoria daqueles princípios que Esser apropriadamente designa como ‘princípios de eficácia institucional’, ou ainda, como ‘princípios normativos’, enquanto estes se acham (e na medida em que efetivamente se achem) ‘materializados em instituições positivamente reconhecidas’.”

Na Constituição de 1967, o princípio encontrava-se no § 29 do artigo 150; todavia, a alteração trazida pela Emenda Constitucional nº 1 fez com que tal princípio passasse a figurar no § 29 do artigo 153, que especializava a regra genérica contida no § 2º do mesmo artigo (“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”).

A Constituição de 1988 consagra o Princípio Genérico da Legalidade, pelo qual, apenas a lei tem o condão de criar ou restringir direitos e impor obrigações (artigo 5º, inciso II); e o Princípio da Legalidade Tributária, ao expressar em seu artigo 150, inciso I, que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Apresentando-se a reserva de lei como uma das características do Estado de Direito (“Rechtsstaat”), os Estados modernos, que assim pretendam qualificar-se, hão de submeter as atividades de seus órgãos, principalmente a tributária, ao Princípio da Estrita Legalidade, decorrente daquele princípio maior. Some-se a isto o entendimento de que a legalidade é inerente à própria essência do tributo.⁷

II. Reserva Absoluta de Lei Formal e Delegação da Competência Normativa

As Constituições modernas, como visto, contêm em seu corpo o Princípio da Legalidade Tributária, de modo que, nos Estados Constitucionais de Direito, torna-se imprescindível a existência de lei para que a imposição tributária seja considerada válida.

Porém, conforme dito na introdução do presente trabalho, as exigências do modelo de Estado atual (Estado do Bem-Estar Social) têm se chocado com o Princípio da Legalidade e mesmo com o Princípio da Separação dos Poderes, o que tem obrigado os juristas a reverem suas concepções acerca destes institutos jurídicos e, como consequência, até mesmo os Estados a promoverem reformas em suas Constituições, permitindo, assim, uma adequação à nova realidade que se apresenta.

Com efeito, há autores que já advogam a existência de um novo conceito de lei a ser aplicada no Estado de Direito, em que as tarefas do Poder Executivo são cada vez mais amplas.

⁷ “... es inherente a la figura del tributo, entendido como la prestación coactiva que el Estado exige a los particulares en virtud de ley por servicios, divisibles o indivisibles, que a los mismos presta o por el cumplimiento de funciones propias o inherentes a la organización del Estado. En otros términos, la legalidad es no sólo base del impuesto, sino de las otras especies de tributos como son las tasas y las contribuciones especiales, cuyas definiciones omitimos por considerarlas conocidas. En todos los casos estas contribuciones importan detracciones de riquezas del Estado a los particulares, transferencia de ingresos de éstos a aquél y esa prestación coactiva sólo tiene validez en tanto y en cuanto la ley - que resume el principio de legalidad - le dé sustento y además, se encuadre en los preceptos y cánones constitucionales que la condicionan.” (BELSUNCE, Horacio A. García. *Temas de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1982)

Como exemplo, é válido citar Cabral de Moncada⁸ que, em contraposição ao caráter eminentemente genérico e abstrato das normas editadas nos Estados Liberais, sustenta que o Estado Social de Direito exige do legislador o compromisso com formas normativas de um novo conteúdo, muitas vezes individual e concreto,⁹ sob pena de o legislador ficar aquém dos seus propósitos.

Neste sentido, segundo Cabral de Moncada, alterou-se

“profundamente a relação entre o Parlamento e a Administração; esta deixou de assentar num relacionamento entre a vontade geral e a especial, entre a ordem e a ação, limitando-se o Poder Executivo a executar e aplicar a norma. Hoje em dia, pelo contrário, é palpável a relativa autonomia da vontade do Poder Executivo relativamente ao Parlamento, indo até o ponto de criar em favor daquele uma esfera de poder normativo autônomo, particularmente em matérias para que a lei parlamentar não está especialmente vocacionada, como é o caso das matérias econômicas.”¹⁰

De fato, é notória a atuação normativa do Poder Executivo em nossos dias, sobretudo no terreno da intervenção do Estado na economia, o que justifica a necessidade de adotarmos um conceito de lei diverso daquele eleito no Estado Liberal de Direito.

Vale dizer que a atuação normativa do Poder Executivo, por delegação normativa, tem sido cada vez maior nos Estados Constitucionais de Direito, o que de alguma forma significa afirmar que o Princípio da Legalidade é obsoleto e, portanto, que seu ocaso está próximo. Pelo contrário, tal Princípio Jurídico continua sendo um dos grandes pilares da Segurança Jurídica essencial a todos os Estados de Direito.

O que não pode ser olvidado é que o Princípio da Legalidade tem sido aplicado de uma forma mitigada nos mais variados ramos do Direito, inclusive no Direito Administrativo e no Direito Penal, conforme demonstra Alberto Xavier:

“Compara-se com o que sucede, por exemplo, no Direito Administrativo e no Direito Penal: no primeiro, porque as considerações de segurança jurídica nunca conseguiram absorver as de oportunidade e conveniência, próprias da Administração, o princípio da legalidade contenta-se em estabelecer uma mera preeminência da lei ou - para a doutrina ainda hoje majoritária - uma reserva relativa de lei material; mas já no segundo, em que, compreensivelmente, as razões de segurança jurídica são dominantes, o princípio da legalidade sempre se impôs como uma reserva absoluta de lei, lei essa que pode contudo - ao menos no campo das contravenções - ser uma simples lei material.”¹¹

Agora, pergunta-se: a legalidade mitigada também pode ser aplicada no Direito Tributário? A resposta vai depender da forma como a Constituição de cada país regula a matéria e, ainda, da forma que é concebida esta flexibilização. Se a Constituição não dá espaço a interpretações mais brandas, seja por sua rigidez, seja pela forma intrincada em que a matéria tributária é nela regulada (a exemplo do

⁸ MONCADA, Luís S. Cabral de. *Direito Económico*. 2ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1998.

⁹ Como é o caso de boa parte da legislação de fomento económico.

¹⁰ Cf. MONCADA, Luís S. Cabral de. *Op. cit.*, p. 51.

¹¹ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade na Tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 44.

Brasil),¹² prevalece o conceito ortodoxo segundo o qual a lei deve conter todos os elementos relativos à existência e quantia da obrigação e, se um desses elementos puder ser estabelecido pelo Poder Executivo, será necessária uma norma constitucional que autorize referida “exceção”¹³ de forma expressa.

Neste prisma, pode-se afirmar, juntamente com Roque Carrazza, que a exceção de que se trata é apenas aparente. Como exemplo, veja-se o que o referido autor afirma ao comentar o artigo 153, § 1º, da Constituição Federal de 1988, que sem nenhuma dúvida adota a concepção ortodoxa:

“Autores há que entendem que alguns tributos não precisam obedecer ao princípio da legalidade. Que tributos seriam estes? Seriam os referidos no § 1º do art. 153 da CF, que prescreve: § 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 (imposto sobre a importação de produtos estrangeiros, impostos sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, IPI e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários) (esclarecemos).

Com o devido acatamento, laboram em equívoco. Não há, neste dispositivo constitucional, qualquer exceção ao princípio da legalidade. Apenas o Texto Magno permite, no caso, que a lei delegue ao Poder Executivo a faculdade de fazer variar, observadas determinadas condições e dentro dos limites que ela estabelecer, as alíquotas (*não* as bases de cálculo) dos mencionados impostos.

De fato, se o Poder Executivo - por especial ressalva ao Texto Magno - só pode alterar as alíquotas dos supracitados impostos *atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei*, como haveremos de sustentar que eles aceitem ser criados ou aumentados por norma jurídica diversa da lei?

Na verdade, O Executivo (representado pelo Presidente da República, nos termos do art. 76 da CF) não cria as alíquotas destes impostos, mas, simplesmente, as altera, dentro dos lindes prefixados pelo legislador.”¹⁴

¹² De todas as Constituições, a brasileira é aquela que mais pormenorizadamente trata da matéria tributária, fato esse que não passou despercebido por Aliomar Baleeiro e nem por Geraldo Ataliba, conforme é noticiado por Ramón Valdés Costa: “Como se dijo al principio de este numeral, la Constitución brasileña tiene características muy particulares, tanto desde el punto de vista formal como material. En primer término, la extraordinaria extensión de la materia financiera y especialmente tributaria. Ya con anterioridad a la Constitución de 1938, Baleeiro señalava que ninguna Constitución contiene tantas normas expresas que recogen principios de la ciencia financiera y que establecen limitaciones a las diferentes competencias legislativas. Coincidentemente, Ataliba, también antes de la Constitución vigente, dijo que el sistema brasileño es el más rígido de cuantos se conocen, además de complejo y extenso (...)” (*Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1992, pp. 196-197)

¹³ Na verdade, a exceção acima referida, para que esteja enquadrada no conceito ortodoxo da legalidade em comento, não poderá nunca decorrer de uma delegação constitucional que atribua ao Poder Executivo a prerrogativa normativa de fixar a hipótese de incidência, a base de cálculo, as alíquotas mínima e máxima (pois o Executivo, em alguns casos que não colidem com a concepção ortodoxa, poderá, por exemplo, fixar alíquotas em limites prefixados), os critérios objetivo e subjetivo, ou seja, os critérios reservados, pela teoria clássica, exclusivamente à lei. Se a exceção atingir quaisquer dos elementos acima citados, não estará mais atendendo às exigências da teoria clássica.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 207-208.

O fato é que, dentro da concepção rígida de legalidade no Direito Tributário, prevalece a reserva absoluta de lei formal, de modo que o Poder Executivo carece totalmente de discricionariedade com relação ao estabelecimento dos elementos essenciais da relação jurídica tributária, restando apenas a faculdade de regulação e aplicação da norma geral no caso concreto, com absoluta sujeição à lei.

Portanto, dentro desse entendimento, o Poder Regulamentar do Poder Executivo jamais poderá inovar no mundo jurídico, sendo que os regulamentos devem se amoldar ao que é estabelecido em lei, hipótese esta em que não há violação ao Princípio da Legalidade e, por isso mesmo, é considerada legítima a atuação do Executivo. Veja-se o que Victor Uckmar afirma a esse respeito:

“A emanção de leis formais, ditadas com a intervenção do Poder Executivo, pode-se dizer que satisfaz o princípio da *legalidade*, enquanto os órgãos legislativos, mediante a sua delegação ou pela ratificação, controlam o que é feito pelo Executivo. Tal controle, pelo contrário, não subsiste quando o Poder Executivo não dita leis formais, mas só substanciais, normalmente sob a forma de *regulamentos*, que deveriam conter somente disposições de aplicação meramente executiva, dentro dos limites estabelecidos pelas normas primárias (...).”¹⁵

Ainda segundo Victor Uckmar, três são os requisitos a serem observados no que se refere à legalidade dos regulamentos expedidos pelo Poder Executivo:

“a) a criação dos impostos, com a individualização dos sujeitos, do objeto e dos critérios de determinação do seu *quantum*, compete exclusivamente ao Poder Legislativo;

b) a segunda regra, no que concerne à *legalidade*, é que o Poder Executivo não pode arrecadar nenhum imposto que não tenha sido criado por lei; e

c) por fim, o Poder Judiciário pode negar aplicação aos regulamentos que estejam em contraste com normas primárias: em última análise, este, regra geral, é o único controle de natureza jurídica, exercitado sobre a atividade legislativa material do Executivo”.¹⁶

Como visto, mesmo na concepção ortodoxa de legalidade, o Poder Executivo poderá, desde que observados certos limites, expedir regulamentos para o cumprimento daquilo que está disposto em lei.

Da análise das Constituições atuais, nota-se que grande parte dos países latino-americanos adota o conceito ortodoxo de legalidade em matéria tributária, dentre os quais se encontra o Brasil. Pode-se afirmar ainda que “la doctrina latinoamericana ha defendido en forma unánime e invariable el principio de la legalidad como esencial del Estado de derecho”.¹⁷

Mais que isso, com relação aos países latino-americanos Ramón Valdés Costa conclui o seguinte:

“En conclusión, nos parece que el concepto de atenuación o flexibilidad del principio de legalidad no es aplicable a las constituciones que, como las latinoamericanas, establecen el concepto ortodoxo, basado en el principio de separación de las funciones legislativas y administrativas.”¹⁸

¹⁵ Cf. UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Trad. de Marco Aurélio Greco. São Paulo: RT, 1976, p. 31.

¹⁶ Cf. UCKMAR, Víctor. *Op. cit.*, pp. 33, 36 e 37.

¹⁷ COSTA, Ramón Valdés. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1992, p. 158.

¹⁸ Cf. COSTA, Ramón Valdés. *Op. cit.*, p. 142.

Quanto aos países que, em suas Constituições, adotam a teoria da legalidade atenuada ou flexível, a Itália e a Espanha são os exemplos mais notáveis, embora haja importantes juristas que não admitam a ocorrência da mencionada flexibilidade.

O principal argumento que tenta justificar a ocorrência da legalidade mitigada naqueles dois países está em suas respectivas Constituições, nos artigos 23 da Constituição italiana e 31.3 da Constituição espanhola, pela ordem:

“Art. 23. Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base a la legge.”

“Artículo 31.1 (...)

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

A irrovação está justamente no fato de que, segundo algumas interpretações, a imposição tributária poderá se materializar tendo por base a lei e não, a exemplo da teoria clássica, somente dentro da lei.

De qualquer forma, em face da tensão existente na doutrina e jurisprudência de ambos os países, a legalidade não é aplicada de forma tão atenuada (ou flexível) como parece sugerir a interpretação literal contida no parágrafo antecedente, sendo que Ramón Valdés Costa assim se pronuncia a esse respeito:

“El alcance de ambas inovaciones es una atenuación, y no un desconocimiento del principio. La opinión dominante en la doctrina y la jurisprudencia de ambos países es con matices diferenciales, la de que los elementos esenciales de la obligación permanecen en el ámbito de la reserva legal.”¹⁹

Em sendo assim, a delegação de competência legislativa ao Poder Executivo dentro da concepção atuada (flexível) de legalidade deve obedecer a alguns limites, assim elencados por Ramón Valdés Costa:

- “1) el desplazamiento de la competencia legislativa del Parlamento al Poder Ejecutivo está organizada a nivel constitucional;
- 2) tiene carácter excepcional;
- 3) está limitada en cuanto al tiempo y a la materia;
- 4) está subordinada al Poder Legislativo ya sea por la vía de la autorización o la ratificación;
- 5) los instrumentos jurídicos son: la delegación de competencias hecha por los Parlamentos, que es el más utilizado y los decretos-leyes (o medidas provisionales) dictados por el Poder Ejecutivo por propia iniciativa. El primero encuentra su fundamento en la supuesta superioridad técnica de la administración, y el segundo, en las razones de urgencia que actúan en algunos tributos en determinadas circunstancias.”²⁰

Com relação à delegação, as Constituições podem ser classificadas entre aquelas que a permitem de forma ampla, ou seja, com relação à totalidade da matéria tributária (sendo que a delegação mais ampla que existe é a da Constituição peruana-

¹⁹ Cf. COSTA, Ramón Valdés. *Op. cit.*, p. 140.

²⁰ Cf. COSTA, Ramón Valdés. *Op. cit.*, p. 165.

na) e outras que restringem a delegação apenas para determinados tributos, cujo exemplo mais recorrente diz respeito à cobrança dos impostos sobre o comércio exterior (cite-se, como exemplo, a França).

III. A Conflituosidade do Direito Tributário e o Princípio da Legalidade

Ao mesmo tempo em que o Estado Democrático de Direito, configurando-se como um Estado Social Tributário de Direito (sentido material), cuja finalidade essencial consiste na prossecução do bem comum e na realização da justiça social (artigo 3º, Constituição Federal de 1988), de modo que ao tributar está zelando indiretamente pelo atendimento dos interesses e necessidades da sociedade²¹ (tributando indícios de capacidade contributiva e prestando serviços públicos de acordo com as necessidades sociais), a lei (no sentido formal) aparece como veículo capaz de eleger, dentre as manifestações de capacidade econômica, aquelas que se reputam adequadas à tributação, consagrando-se, no “Princípio da Legalidade Tributária”, como o instrumento válido de concretização do poder de tributar no Estado Democrático de Direito.

Cumprido, portanto, interpretar e compreender o poder de tributar, vez que o Direito Tributário, apresentando-se descompassado com esse seu caráter bipolar, pode trazer insolúveis distorções para a concepção fundamental de Estado traçada na Constituição brasileira.

Vê-se que a idéia de reserva de lei é reforçada no Direito Tributário, tendo em vista que o império da lei formal na instituição de tributos possui dúplice função, que se une ao Princípio da Separação dos Poderes: excluir o direito consuetudinário na imposição de lei posta (escrita) e, por outro lado, afastar os decretos e regulamentos, colocando o Poder Executivo como secundário em relação ao Legislativo.

Ademais, o Direito Tributário exige, para o exercício do poder de tributar, “a reserva absoluta de lei”, ou seja, que a lei formal contenha os elementos essenciais que caracterizam o tributo com a finalidade de impedir qualquer discricionariedade acerca dos elementos necessários à sua individualização (Princípio da Tipicidade ou Determinabilidade).

Desta forma, a lei mostra-se como veículo de segurança e certeza do Direito e, por isso, o Princípio da Legalidade é normalmente apontado pela doutrina como um primeiro critério de realização da justiça²², em termos seguros e certos.

III.1. A “tipicidade” no Estado Democrático de Direito

Será que o entendimento enrijecido da dita “tipicidade cerrada” é compatível com o fim perseguido pelo Estado Democrático de Direito de aspiração social?²³

²¹ Cf. COSTA, Alcides Jorge. “A Cobrança de Tributos envolve o Exercício de Poder pelo Estado”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). “Algumas Notas sobre a Relação Jurídica Tributária”. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 21.

²² O que não significa que tal princípio possa ser considerado como suficiente para a realização da justiça.

²³ Esta questão é debatida com profundidade por Onofre Alves Batista Júnior. “A ‘Governamentalização’ do Poder de Decisão Tributário”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 402-404.

A grande questão é saber se o Direito Tributário requer mesmo uma tipicidade “enrijecida”. Não se questiona se os tributos devem ou não encontrar fundamentos na lei, mas se os tipos tributários devem mesmo ser fechados, completos. Deve o conceito de tributo ser preciso e determinado em forma conceitual e fechada ou admite ele conceitos indeterminados e cláusulas gerais?

Provavelmente a conclusão para as questões supracitadas não poderá ser tirada do texto constitucional.

Verifica-se, a princípio, que a liberdade individual e a liberdade econômica estão garantidas de forma distinta na Constituição Federal de 1988. No inciso II do artigo 170 deste diploma legal, nota-se que dentre os princípios gerais da atividade econômica encontra-se a “função social da propriedade” (artigo 5º, XXIII, da Constituição Federal de 1988, prescreve, semelhantemente, que a propriedade atenderá a sua função social). O artigo 170, III, por sua vez, traz para a ordem econômica o princípio de que, no exercício da liberdade de iniciativa econômica, o poder econômico também deve se orientar pelas aspirações coletivas de justiça social.

Como se observa, o texto constitucional condiciona a liberdade de iniciativa econômica, cuja legitimidade depende da concretização efetiva dos princípios e valores da ordem econômica. Em suma, pode-se afirmar que liberdade de iniciativa econômica apresenta-se somente como direito constitucionalmente assegurado e não como direito fundamental.²⁴ Apesar de a liberdade de iniciativa econômica ser pressuposto da economia capitalista, seu conceito deve ser necessariamente compatibilizado com a busca da justiça social e do bem-estar, conforme a Constituição Federal de 1988. Deste modo, a liberdade de iniciativa econômica deve submeter o interesse individual ao de toda a comunidade.

Onofre Alves Batista Júnior²⁵ afirma que

“a própria idéia da dita *tipicidade cerrada*, enquanto veículo de segurança jurídica reforçada, perdeu sua pujança no desempenho do Estado Democrático de Direito da Constituição Federal de 1988. Quando pouco, enfrenta uma crise de identidade (...).

De fato, o Estado Democrático de Direito não consagra a segurança jurídica como um sobre princípio prioritário ou exclusivo, mas como um dos pilares exclusivos de sustentação do edifício jurídico que encontra no vetor justiça social o outro ponto de apoio. (...) o direito constitucional tributário não exige a construção de um sistema conceitual fechado; não reclama a exclusividade dos conceitos fechados na modelagem de suas normas de incidência.

Pelo menos nesse sentido é que entendemos deva ser compreendido o art. 146, III, ‘a’, da Constituição Federal de 1988, isto é, o Direito Tributário exige um agravamento da legalidade, reclama uma *tipicidade*, pede a presença dos elementos essenciais da hipótese de incidência do imposto na lei

²⁴ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, pp. 224-226.

²⁵ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Op. cit.*, p. 403 (“A ‘tipicidade’ no Estado Democrático de Direito”).

formal, afasta a discricionariedade, mas não cobra uma *tipicidade cerrada*, exaustiva.”

III.2. O Governo e o poder tributário (leis complementares, leis ordinárias, decretos-leis, medidas provisórias, leis delegadas e regulamentos)

Apesar de a tipicidade cerrada estar em crise, vez que o poder de tributar do Governo toma uma nova nuance, não estão diminuídos os instrumentos utilizados diretamente pelo Poder Executivo no exercício do poder tributário. Tentemos, assim, entender melhor este “poder de tributar”.

O artigo 150, I, da Constituição Federal de 1988 proíbe às pessoas políticas instituir ou majorar tributos sem lei; o artigo 146, III, por sua vez, prevê que compete à lei complementar estabelecer normas gerais referentes à legislação tributária, mais especificamente acerca da definição de tributos e suas respectivas espécies e também, com relação aos impostos, determinar os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes. Por meio da análise do conteúdo do texto constitucional pode-se concluir que este recepcionou o artigo 97 do Código Tributário Nacional, no qual está determinado que somente a lei pode instituir tributos ou extingui-los, majorá-los ou reduzi-los, fixar alíquotas ou base de cálculo, definir o fato gerador da obrigação tributária principal e seu sujeito passivo, cominar penalidades (e quando esta pode ser dispensada ou reduzida) e prever as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários.²⁶

Como se pode perceber, o Princípio da Legalidade Tributária exige a previsão legal dos elementos que constituem a essência do tributo.

Casalta Nabais assevera, ainda, que o poder de tributar trata-se do conjunto de poderes necessários à instituição e disciplina essencial dos tributos.²⁷

Dessa forma, atribui-se ao povo a titularidade do poder de tributar, que, todavia, é exercido por uma pluralidade de pessoas políticas com competência, atribuída pela Constituição, para “instituir” tributos. Deste modo, o poder constituinte confere, limita e dá os contornos ao poder de tributar por meio da Constituição.

III.3. A competência tributária na Constituição Federal de 1988

A Constituição Federal de 1988 confere aos órgãos legislativos dos entes políticos a competência para editar leis tributárias dentro dos limites que o texto constitucional determina. Todavia, não deixou de atribuir competência legislativa ao Executivo. Por esta razão, não se pode entender lei somente como a lei oriunda do órgão legislativo e olvidar que existem outras leis que emanam de outros órgãos, como os decretos-leis ou as medidas provisórias, que também exprimem forma de lei no sentido lato da palavra.

²⁶ O Professor Luís Eduardo Schoueri (“Discriminação de Competências e Competência Residual”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 82-115) demonstrou muito bem como o constituinte não conceituou os impostos integrantes de cada esfera tributante, mas “apenas nominou-os contemplando um todo”; “o constituinte apenas contemplou a realidade a partir dos tipos”, razão pela qual o conceito de cada imposto somente pode ser encontrado na lei complementar respectiva.

²⁷ Cf. NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de pagar Impostos - Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 277.

Desde os decretos-leis, no regime constitucional anterior, seguido pelas medidas provisórias, no atual sistema, constata-se que inexistiu, em verdade, a exigência de lei em sentido estrito, para a matéria tributária. A Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, que restringiu o emprego das medidas provisórias, expressamente as admitiu na matéria tributária.

Apesar de a repetida jurisprudência ser favorável ao emprego das medidas provisórias em matéria tributária, parte da doutrina entende que ele deve ser restrito aos casos em que a relevância e a urgência se tornam incontestáveis.²⁸ Assim, tais mecanismos somente seriam cabíveis para os seguintes casos: i) instituição de imposto extraordinário de guerra (artigo 154, II, Constituição Federal de 1988) e ii) instituição de empréstimos compulsórios (de emergência (artigo 148, I, Constituição Federal de 1988 - como em hipótese de guerra externa ou sua iminência ou calamidade), tendo em vista que outras hipóteses de relevância e urgência teriam sido previstas pelo próprio constituinte, que encarregou-se de garantir alternativas direções àquelas MPs, desobrigando até mesmo a lei para a sua criação.

Vale também registrar que nos casos excepcionais, previstos na Constituição Federal de 1988, ou seja, para os impostos previstos no seu artigo 153, incisos I, II, IV e V, o artigo 153, § 1º, do referido diploma constitucional, facultou ao Executivo alterar suas alíquotas, desde que atendidas as condições e limites estabelecidos em lei. Ou seja, o Presidente da República pode, via decreto, alterar a alíquota dos referidos impostos, o que quer dizer que o Governo Federal pode exercer o poder de tributar mesmo que seja por decreto.

No entanto, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, por seu turno, não gozam da prerrogativa de instituir tributos por meio de Medidas Provisórias (e nem alterar as alíquotas de seus impostos por decretos), conforme se verifica no artigo 62 da Constituição Federal de 1988. Todavia, os Executivos Estaduais e Municipais podem utilizar-se das leis delegadas, desde que previstas na respectiva Constituição Estadual ou Lei Orgânica.

Foram as leis delegadas previstas no artigo 59, IV, e encontram sua disciplina constitucional no artigo 68 da Constituição Federal de 1988. São admitidas na seara tributária para “instituição de tributos” e estão no mesmo plano hierárquico das leis ordinárias; logo, podem alterar, derrogar ou abrogar lei ordinária e vice-versa, devendo obedecer à Constituição, às leis complementares e à resolução de habilitação. Desta forma, as leis delegadas não têm permissão de criar impostos de competência de lei complementar. A individualização do objeto, o sentido prefixado da normatização e o limite de tempo à edição de lei delegada devem estar determinadas na autorização legislativa.²⁹

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Item IV - Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e as Normas Tributárias Indutoras. Reserva de Lei Formal: uma Revisão diante das Normas Tributárias Indutoras”, *Contribuição ao Estudo do Regime Jurídico das Normas Tributárias Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico*. Tese apresentada como parte dos requisitos para a inscrição em concurso de Professor Titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro, área de Legislação Tributária, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo: 2002. A esse respeito, v. de revisão bibliográfica sobre o tema in CEZAROTTI, Guilherme. “O Princípio da Estrita Legalidade no Direito Tributário”. *Revista de Direito Tributário* nº 73, pp. 194 a 223 (210 a 211).

²⁹ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Op. cit.*, p. 411 (“A Competência Tributária do Governo na CFBR/88”).

Com relação aos regulamentos, consoante disposição do artigo 49, V, da Constituição Federal de 1988, em regra, não têm eles competência para “instituir” tributos, todavia, podem detalhar as minúcias relativas à execução das normas de incidência dos tributos - o que fica a cargo do Executivo (sem, contudo, prejudicar a idéia de legalidade tributária). Desta forma, os regulamentos podem inovar na ordem tributária, ainda que de maneira derivada, limitada e subordinada, sem a mesma autonomia da lei, vez que do âmbito tributário não se concebe a discricionariedade para a instituição de tributos. Por outro lado, como verifica Clèmerson Merlin Clève³⁰, não há delegação quando o Executivo limita-se a detalhar os conceitos referidos pelo Legislador ou regula os procedimentos da relação, decorrente de lei, entre a Administração e os particulares.

Após passar em revista os mecanismos de manejo do poder de tributar pelo Governo, Onofre Alves Batista Júnior³¹ afirma que “este poder não é, assim, reduzido pelo menos nos domínios da União. Da mesma forma, cumpre marcar que existe um tendencial reforço da posição do Governo Federal no trato das questões tributárias.” Verifica-se, portanto, que a “reserva de lei formal” desenhada na Constituição Federal de 1988 para o Direito Tributário é, de fato, em conjunto, mitigada. A participação do Executivo no efetivo exercício do poder de tributar não é afastada, no plano constitucional, o que revela que a própria idéia de legalidade tributária exposta na Constituição Federal não pode ser aquela ortodoxamente posta pela concepção mais estrita e tradicional da separação de poderes.

Conclusão

A história mostra que o Princípio da Legalidade surge da necessidade de consentimento do povo para a imposição tributária, sendo que a reserva de lei nessa matéria é exigida, de forma universal, nos Estados Constitucionais de Direito.

O processo histórico também demonstra que, com o advento do Estado do Bem-Estar Social (*Welfare State*), a própria concepção de lei deve ser modificada, vez que o Poder Executivo é cada vez mais chamado a atuar nas mais diversas esferas das relações sociais, tutelando o interesse público e, no mais das vezes, referida tutela só se torna eficaz mediante a atuação normativa do Executivo, cuja eficácia muitas vezes dependerá da rapidez na tomada da medida adequada.

Neste sentido, é possível afirmar que o Poder Legislativo, em muitas hipóteses, não teria a aptidão nem a agilidade necessárias para solucionar os problemas que se lhe apresentam, qualidades aquelas presentes no Poder Executivo. Daí por que a competência legislativa do Executivo é hoje uma realidade.

Em face dessa nova concepção do Princípio da Legalidade, a reserva de lei formal que, em matéria tributária é classicamente absoluta, também poderá ser mitigada.

Com base em Constituições como as da Espanha e Itália, a *flexibilidade* nelas contida exprime uma nova tendência e que, portanto, o Princípio da Legalidade não precisa mais ocorrer de forma estrita.

³⁰ Cf. CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Op. cit.*, pp. 291-308.

³¹ Cf. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Op. cit.*, pp. 413-414 (“A Competência Tributária do Governo na CFBR/88”).

No entanto, mesmo nas hipóteses acima citadas, a teoria segundo a qual a lei tributária deve conter todos os elementos essenciais da imposição fiscal permanece (doutrina e jurisprudência caminham nesse sentido), de modo que aquela *flexibilidade* não corrompe, e nem poderia corromper, o Princípio da Legalidade Tributária.