

REVISTA de INFORMAÇÃO LEGISLATIVA

Brasília • ano 45 • nº 177
Janeiro/março – 2008

SUBSECRETARIA DE EDIÇÕES TÉCNICAS DO SENADO FEDERAL

O fundamento da legalidade tributária

Do autoconsentimento ao pluralismo político

Ricardo Lodi Ribeiro

Tradicionalmente a doutrina, nacional e estrangeira, costuma associar a origem do princípio da legalidade tributária à *Magna Carta* inglesa, de 1215. Sem dúvida alguma, trata-se de um marco histórico do constitucionalismo inglês e da limitação do poder de tributar da realeza por parte da nobreza. Porém, não foi o primeiro, nem o único de uma trajetória paulatina da limitação da monarquia inglesa.¹

Costuma-se associar a *Magna Carta* com a origem da idéia de autoconsentimento dos contribuintes por meio da autorização do Parlamento, identificando-a como gérmen do princípio da legalidade (NOVELLI, 1979). A necessidade de consentimento do próprio contribuinte para que seja legítima a tributação constitui conseqüência direta da perda do caráter excepcional dos tributos e do agigantamento das despesas estatais. Se durante o auge do período feudal as contribuições eram voluntárias, no período que vai da Baixa Idade Média ao surgimento do Estado Nacional, o consentimento surge como contraponto ao caráter impositivo dos

Ricardo Lodi Ribeiro é Doutorando em Direito e Economia pela UGF, Mestre em Direito Tributário pela UCAM, Coordenador dos Cursos de Direito Tributário da FGV/RJ. Advogado.

¹“Na esteira da grande carta de 1215, outras cartas e textos se sucederam, tal como outras lhe haviam precedido. Entre estas, as *Constitutions of Clarendon*, de 1164 (época de Becket), e diversas ‘Cartas de liberdades’ redigidas nos séculos XII e XIII. Entre aquelas, vários *writs* durante o reinado de Henrique III, mais as ‘Provisões de Oxford’, de 1258, fora as confirmações da MAGNA Carta e a legislação de Eduardo I” (SALDANHA, 2000, p. 51).

tributos, sendo identificado pela prévia aprovação pelos representantes da aristocracia feudal e do clero, o que somente depois se universalizou para os demais estratos sociais.

Porém, cumpre destacar que a idéia que os seus contemporâneos faziam do *Commune Consilium Regis*, o colegiado encarregado de autorizar a cobrança dos tributos na Inglaterra medieval, não era de um corpo legislativo, mas de um tribunal, noção que prevaleceu até o século XVI. Da mesma forma, a noção do consentimento como base da obediência ao rei só vai surgir na obra de Locke, por influência de Richard Hooker, no séc. XVII (SALDANHA, 2000, p. 57). Assim, o documento, embora dotado de indiscutível valor histórico, explica muito pouco a respeito da origem da legalidade tributária como hoje a conhecemos.

Essa ausência de efetivo vínculo histórico entre a *Magna Carta* e o princípio da legalidade tributária atual é mais evidente ainda nos outros países, que não a Inglaterra, pois, se nesta a consagração da legalidade tributária se deu de forma gradual e contínua², a partir de uma tradição consuetudinária que tem o referido documento como um dos marcos mais importantes, ao lado da *Petition of Rights* (1628) e do *Bill of Rights* (1689), chegando, após longo processo histórico, aos dias atuais, em outros países europeus, a autorização para a imposição tributária, que também deitava raízes consuetudinárias muito antigas,³ sofreu retrocessos, especialmente na época do *Absolutismo*, só sendo restabelecida com as revoluções liberais dos séculos XVIII e XIX (NABAIS, 1998, p. 323).⁴

² Excetuando-se o período de 1629 a 1660, em que o parlamento esteve fechado, durante a tirania de Carlos I e a ditadura de Oliver Cromwell (NABAIS, 1998, p. 323).

³ Vide em Uckmar (1999, p. 21-30) a origem da legalidade tributária na Inglaterra, Espanha, França e Itália.

⁴ No mesmo sentido: Saldanha (2000, p. 54): "Como a revolução liberal inglesa não foi, como a francesa, uma tentativa de recomeço, nem rompeu propriamente com os hábitos e o passado, o modelo constitucional britânico ficou sendo em grande medida o mesmo da Idade Média: o parlamento comanda, integrado pelo

De fato, na Inglaterra, no período entre a *Magna Carta* e o *Bill of Rights*, a supremacia política se desloca paulatinamente do Monarca para o Parlamento. Porém, nas monarquias continentais – e disso a França é o melhor exemplo que acabou por inspirar os demais –, foi o Rei quem absorveu todos os poderes do Estado, até privar por completo os outros segmentos do país quanto às faculdades decisórias nos assuntos públicos (SAINZ DE BUJANDA, 1955, p. 279-280).

Com efeito, na França, se a autorização para a exigência dos tributos remonta à criação dos Estados Gerais, em 1314, estes não se reuniram durante o reinado de Francisco I (1515-1547), que impôs tributos de acordo com a sua vontade. Com a debilitação do poder real, os Estados Gerais voltaram a se reunir com frequência para a imposição de tributos até 1614, sua última reunião, no reinado de Luís XIII, para só reabrir em 1789, às vésperas da Revolução Francesa (SAINZ DE BUJANDA, 1955, p. 283). Vitorioso o movimento revolucionário, a *Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão* de 1789 e a Constituição de 1791 consagram o princípio da legalidade tributária.

Nos Estados Unidos, que receberam o afluxo de colonos ingleses de origem puritana, há uma assimilação dos ideais liberais ingleses, que, com o movimento de independência, acabaram-se voltando contra a Inglaterra. Nesse contexto, o lema *no taxation without representation*, se num primeiro momento é dirigido contra a metrópole britânica, transforma-se em combustível dos revolucionários liberais que promoveram a independência, e que acabaram por consagrar o princípio da legalidade tributária na Constituição de 1787 (SALDANHA, 2000, p. 61).⁵

Mas foi, sem dúvida alguma, a *Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão* a rei e pelas duas casas, e a 'constituição' é a própria ordem vigente, em seu todo e em seu sentido político".

⁵ Sobre as imposições tributárias como elemento principal da aspiração por liberdade das Treze Colônias, vide Cooley (2002, p. 18-19).

grande influência para a consagração da legalidade tributária, a partir do triunfo das revoluções liberais, o que se explica não só pela posição geográfica central da França na Europa, bem mais próxima dos outros países europeus do que a insular Inglaterra e a longínqua América, mas principalmente pelo grande destaque que gozou a França ao longo de todo o século XVIII, a inspirar não só regimes absolutistas avessos às idéias liberais, já assimiladas pela corte inglesa, mas, sobretudo, movimentos revolucionários radicais como única alternativa aos duros regimes monárquicos.

Senão vejamos. Na Espanha, os registros quanto à autorização para a exigência de tributos remontam a período mais remoto do que na Inglaterra. As Cortes nasceram na Idade Média, ainda antes da unificação dos reinos católicos, sem muitas atribuições financeiras, limitando-se a deliberar sobre a cobrança de novas receitas para custear despesas extraordinárias da Coroa, como guerras externas ou outras circunstâncias anormais. Com o crescimento dessas despesas com as guerras contra os mouros para Reconquista, nasce a consciência da necessidade de autorização para a exigência tributária, já a partir do Século XI. Registro importante desse período é a autorização, datada de 31 de março de 1091, que Afonso VI dirige aos habitantes de Leão, requerendo a cobrança de tributos. Com o passar do tempo, as atividades das Cortes foram englobando também a fiscalização dos gastos do Rei, o que só veio a se dar bem depois na Inglaterra, com o *Bill of Rights*, de 1689, e na França, com a Constituição Francesa, de 1791. Porém, em que pese o pioneirismo espanhol na consagração da legalidade tributária, a Idade Moderna assiste à redução das competências das Cortes, que são limitadas por Carlos I (1516-1556), e, a partir de então, nem de longe lembram mais o Parlamento Inglês. Porém, a despeito do endurecimento do *Absolutismo* espanhol com os *Habsburgos*, as Cortes continuaram funcionando para autorizar a cobrança de

impostos. Contudo, com a exacerbação do *Absolutismo* com Felipe II, os impostos deixam, a partir de 1688, de ser autorizados pelas Cortes (SAINZ DE BUJANDA, 1955, p. 231-235, 303-305, 311), situação que só é revertida com a revolução liberal, a desaguar nas Cortes de Cádiz, que promulgaram a Constituição liberal de 1812.

Em Portugal, ocorreu fenômeno semelhante não só quanto ao pioneirismo da institucionalização da autorização para a cobrança dos tributos, o que se dá com a instauração das Cortes de Coimbra, em 1261, mas também quanto ao refluxo da legalidade, com a dissolução das cortes por D. Pedro II em 1674. A retomada da tributação autorizada só se dá após a Revolução do Porto em 1820, com a Constituição liberal de 1822 (NABAIS, 1998, p. 322). No entanto, como esta fora suspensa no ano seguinte pela Vila-Francada, movimento absolutista liderado por D. Miguel, a legalidade tributária é consagrada definitivamente em Portugal com a Constituição de 1826, outorgada por D. Pedro IV, rei de Portugal e primeiro imperador do Brasil.⁶

Na Argentina, a legalidade tributária é inaugurada com a Revolução de Maio, em 1810, que, na esteira da onda liberal advinda da Revolução Francesa, constituiu o marco inicial do processo que culminou na independência (GIULIANI FONROUGE, 2001, p. 368).⁷ Esse princípio foi consagrado na primeira Constituição Argentina de 1819, e em todas as posteriores (GARCÍA VIZCAÍNO, 1999, p. 272).

É também desse contexto liberal advindo da Revolução Francesa e em decorrência do processo de emancipação em relação a Portugal que surge a legalidade tributária no Brasil. Mesmo no período colonial, não era absoluta a aplicação do Direito reinol

⁶ Ressalvado o período entre 1828 e 1834, em que D. Miguel usurpou o trono de Portugal, suspendeu a vigência da Constituição de 1826 e governou de forma absoluta até ser derrotado por D. Pedro IV.

⁷ Sobre a Revolução de Maio, suas causas e consequências na história constitucional da Argentina, vide Zarini (1999, p. 149-166).

na Colônia brasileira. Tanto no sistema das capitâneas hereditárias (1530-1549), como no Regime do Governo-Geral (1549-1763), as normas vigentes no Brasil, embora elaboradas pela Metrópole, eram destinadas especificamente para a Colônia (MORAES, 1996, p. 106). Assim, mesmo no período que antecede a fase mais intensa do *Ab-solutismo* português com a dissolução das Cortes Portuguesas, os tributos exigidos no Brasil eram estabelecidos por meio das *cartas de doação e cartas de florais* para as capitâneas hereditárias, e dos regimentos do Governo-Geral (MORAES, 1996, p. 112), muito embora remanescesse competência aos Senados das Câmaras para exigências locais (BALEEIRO, 1997, p. 52). Ressalte-se que, mesmo no tempo do vice-reinado, os tributos foram exigidos com base em Cartas Régias ou Alvarás do Vice-Rei, situação que restou inalterada por ocasião da elevação do Brasil à categoria de Reino Unido, em 1815, com o poder tributário sendo exercido pelo Rei (MORAES, 1996, p. 115-117). Conclui-se que, no Brasil-Colônia, a autorização das câmaras para a cobrança de tributos sempre foi periférica.

Como se vê, a legalidade tributária só vem a ser consagrada no Brasil pela Constituição Imperial de 1824, outorgada por D. Pedro I, que, em seu artigo 36, I, conferia à Câmara dos Deputados a competência privativa para legislar sobre impostos, e no art. 171, que determinava caber à Assembléia-Geral a competência para estabelecer todas as contribuições diretas. Foi o princípio da legalidade reproduzido em todas as constituições republicanas.⁸

⁸ Constituição Imperial de 25 de março de 1824, art. 36, I “É privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa: I. Sobre Impostos”. Art. 171: “Todas as contribuições diretas, à exceção daquelas, que estiverem aplicadas aos juros, e amortização da Dívida Pública, serão anualmente estabelecidas pela Assembléia Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derrogação, ou sejam substituídas por outras”. Na primeira Constituição Republicana, promulgada em 24 de fevereiro de 1891, o princípio da legalidade tributária é consagrado no art. 72, § 30: “Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em vir-

Como se vê, há diferenças significativas que separam o princípio do autoconsentimento na origem estamental do modelo inglês, consagrado na cláusula *no tributation without representation*, de trajetória histórica lenta e gradual que acompanha a própria consolidação da instituição parlamentar, em relação aos regimes instaurados na esteira das revoluções liberais do século XIX, que pouco guardam vinculação com as cortes medievais inglesas ou de seus próprios países.

É que tanto o *Commune Consilium Regis*, órgão responsável pela aprovação dos tributos pela *Magna Carta* e que deu origem ao Parlamento Inglês, quanto as Cortes e Estados Gerais tinham a origem estamental, a partir de um contrato entre a Coroa e as Cortes, que representavam os grupos, as comunidades locais e as corporações, a partir de um mandato impositivo, em que o representante se vinculava a uma autorização expressa do representado para a cobrança do tributo por determinado período de tempo. Esse era o sentido da expressão autoconsentimento, a partir da

tude de lei que o autorize”. Com a Revolução de 1930 e a Constituinte de 34, a Constituição de 16 de julho de 1934, no art. 17, VII, estabelece: “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VII, cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize ou fazê-los incidir sobre efeitos produzidos por atos jurídicos perfeitos”. Na ditadura do Estado Novo, a Constituição de 10 de novembro de 1937, embora não o previsse expressamente, estabelecia, no seu art. 13, *d*, que o Presidente da República não poderia baixar decretos-lei em matéria de impostos: “O Presidente da República, no período de recesso do Parlamento ou de dissolução da Câmara dos Deputados, poderá, se o exigirem as necessidades do Estado, expedir decretos-lei sobre as matérias da competência legislativa da União, excetuadas as seguintes: d) impostos;” No entanto, como a Constituição de 1937 jamais entrou em vigor, pois nem foi submetida ao plebiscito a que se referia o seu artigo 187, nem o Poder Legislativo tido funcionamento, os tributos foram fixados por decreto-lei durante o Estado Novo. Redemocratizado o país, a Constituição, promulgada pela Assembléia Constituinte em 18 de setembro de 1946, consagrou a legalidade tributária no seu art. 141, § 34: “Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que 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”.

idéia de que cada contribuinte autorizaria o tributo contra ele lançado.⁹

Com o advento do Estado Moderno, palco da consagração do princípio da legalidade na Europa Continental, o consentimento quanto à imposição tributária não tem mais o mesmo sentido da época estamental, não só porque os representantes dos contribuintes têm mandato livre, podendo votar de acordo com a sua consciência e com os interesses da Nação, e não mais como desejam os seus representados, mas, principalmente, porque a autorização,

Após a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o princípio da legalidade ganha a seguinte dicção constitucional no seu art. 2º, I: “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda”. A Constituição aprovada pelo Congresso Nacional em 24 de janeiro de 1967, estabelece a legalidade tributária, em seu art. 20, I: “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição”; e no parágrafo 29 do art. 150: “Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra”. A Constituição outorgada pelos ministros militares, no exercício da Presidência da República, em 17 de outubro de 1969, eufemisticamente denominada de Emenda Constitucional nº 1, dispunha, em seu art. 19, I: “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição”; e no parágrafo 29 do art. 153: “Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que 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 outros especificamente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição”. A Constituição Federal, promulgada pela Assembléia Nacional Constituinte em 05 de outubro de 1988, consagra o princípio da legalidade tributária no seu art. 150, I, nos seguintes termos: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça”.

⁹ “O certo é que não podemos deixar de aceitar o essencial da natureza imperativa do mandato dos

que se dá por meio da lei deve expressar, pelo menos no plano de sua legitimação, a vontade geral, e não a do representado. Por outro lado, os tributos passaram a ter um caráter permanente, devendo ser cobrado tantas vezes quantas ocorrer o fato gerador enquanto a lei de incidência estiver em vigor, o que também contribui para esvaziar a crença em uma autorização legal do contribuinte para o lançamento.

Ademais, com a implantação do sufrágio universal, a condição de contribuinte não é mais pressuposto para o exercício do voto. Desse modo, estão representados no Parlamento até mesmo aqueles que não são contribuintes de impostos diretos, mas são destinatários dos serviços estatais custeados pelos tributos, o que, por si só, afasta a idéia de lei como autoconsentimento ou garantia do patrimônio do contribuinte (CASÁS, 2002, p. 320).

Portanto, como afirma Casalta Nabais (1998, p. 328), “os impostos já não são, em rigor, *consentidos*, pelos contribuintes, mas *estabelecidos* por lei votada pela representação nacional (*rectius* burguesia). Assim, atenta à natureza livre do mandato dos parlamentares e o caráter permanente da lei do imposto, o consentimento expresso nesta está longe de ter o mesmo alcance do traduzido na autotributação estamental”.

Dessa maneira, a idéia de *autoconsentimento* do contribuinte como garantia individual contra tributação como fundamento do princípio da legalidade tributária perde espaço no Estado Moderno.

Por sua vez, também resta esvaziado o fundamento, muito utilizado nas monar-

representantes estamentais nas Cortes medievais e a importante consequência daí decorrente para a compreensão do verdadeiro alcance do consentimento dos impostos: efetivamente, num tal contexto, os contribuintes, ao decidirem sobre o teor do mandato dos seus representantes, estavam a votar *ex ante* os impostos, assim, se concretizando a idéia de uma real autotributação ou auto-imposição” (NABAIS, 1998, p. 327). Contra Casás (2002, p. 289-290), para quem não era o autoconsentimento o fundamento da legalidade estamental da *Magna Carta*, mas a limitação do poder do rei.

quias dualistas do século XIX, da garantia da liberdade do indivíduo pela *reserva de lei*, a partir da origem democrática do parlamento. Já se viu que o *Estado Democrático de Direito* superou a dicotomia entre Estado e Sociedade, que militava a favor do Poder Legislativo, sendo o Poder Executivo dotado de tanta ou mais legitimidade democrática do que o primeiro (CASÁS, 2002, p. 291).¹⁰

Em conseqüência, nesse novo contexto em que o princípio da legalidade não se alicerça mais no autoconsentimento ou na origem democrática do parlamento, qual o seu fundamento nos dias atuais?

De acordo com Ruy Barbosa (1967, p. 212 apud TORRES, 2005, p. 402), a reserva legal se justifica “porque a lei representa o consenso dos contribuintes, a sua generalidade, a sua comunidade, a sua totalidade, assentido no encargo, a que deliberaram ficar adstritos nos seus bens e pessoas”.

Enquanto isso, José Osvaldo Casás (2002, p. 313-314) fundamenta a legalidade tributária na garantia de segurança jurídica, a partir da necessidade de certeza do Direito e da possibilidade de se coibir os abusos do Poder Executivo. Porém, é inevitável reconhecer que a fonte de onde emana a norma não é garantia da certeza quanto à sua aplicação, notadamente num cenário de crise da lei, como já se viu.

Deve-se ainda registrar que, mesmo superada a dicotomia Estado/Sociedade, típica do auge do liberalismo, boa parte da doutrina, aqui e alhures, ainda fundamenta a legalidade tributária na garantia do contribuinte das intervenções do poder público que se relacionem com a sua propriedade e liberdade.¹¹

A despeito dessas posições, no quadro do *Estado Social e Democrático de Direito*, o principal fundamento do princípio da legalidade em matéria tributária, que passa a se revelar por uma dimensão plural,

como afirma Pérez Royo (2000, p. 42),¹² reside na garantia da democratização do procedimento de imposição das normas de repartição tributária, a partir de um juízo efetuado por um órgão que, pela sua composição e funcionamento, melhor assegura a proteção dos direitos coletivos, por meio da harmonização de interesses contrapostos nessa divisão, bem como constitui uma maior garantia de igualdade ou tratamento uniforme entre os cidadãos diante das disparidades da carga fiscal entre as diferentes regiões do país. Em posição semelhante, Casalta Nabais (1998, p. 330-331), para quem essa nova feição se fundamenta na superioridade democrática do Parlamento em relação ao Poder Executivo, seja pelo fato de a discussão parlamentar ser pública, seja por comportar o contraditório da oposição.

De fato, é forçoso reconhecer que, embora sua representatividade democrática não seja superior a do Poder Executivo quanto à sua origem, o processo decisório legislativo, no qual estão presentes todas as correntes de pensamento existentes na sociedade, e não só a vencedora de eleições majoritárias que elegem o Governo, acaba por ser mais representativo do conjunto da população (COSTA, 1996, p. 126).¹³

Por outro lado, sendo o Poder Executivo o maior responsável pela implementação de políticas públicas, sempre subordinadas à existência de recursos financeiros, é humanamente natural que este se esforce pela disponibilidade de maiores recursos, sobretudo quando se sabe ser muito mais fácil administrar um orçamento dotado de volumosos montantes, capaz de atender amplamente às crescentes demandas sociais do que depender da criatividade do governante para atendê-las com poucos dinheiros. Esse fenômeno poderia acarretar, e acarreta de fato quando o governo tem

¹⁰ No mesmo sentido Fedele (2001, p. 159).

¹¹ Nesse sentido, na Itália, Fedele (2001, p. 160). Entre nós: Xavier (2001).

¹² No mesmo sentido: Carrera Raya (1993, p. 101); Pauner Chulvi (2001, p. 217); Cazorla Prieto (2000, p. 116) e Martín Queralt et al (2001, p. 127).

¹³ No mesmo sentido, Calvo Ortega (2000, p. 95).

ampla e dócil maioria no Parlamento,¹⁴ a extrapolção da capacidade contributiva dos indivíduos e da sociedade como um todo (COÊLHO, 1992, p. 320). Daí a necessidade da aprovação legislativa, para contrabalançar a tendência arrecadatória do governo.

Por isso, na instituição e majoração de tributos, o Poder Legislativo tem uma espécie de *prerrogativa de avaliação*, a partir do poder de escolher entre mais de uma premissa concreta duvidosa, que vai restringir algum direito fundamental e servirá de ponto de partida para o controle jurisdicional (RAABE, 1994, p. 94 et seq. apud ÁVILA, 2004, p. 122).

Desse modo, afastados os exageros formalistas, a imposição tributária por lei no âmbito de um sistema jurídico que promova a reaproximação dos valores da segurança jurídica e da justiça vai buscar uma regra de tributação clara e transparente, obtida numa arena marcada pelo pluralismo político e influenciada pela razão comunicativa, a partir de uma solução compromissória entre os seus destinatários, não aquela baseada na pobreza da barganha política, mas que atenda à diversidade dos vários segmentos sociais presentes em nossa Nação e à ambivalência em relação às definições quanto aos critérios de repartição dos benefícios e dos riscos sociais. Para tanto, essa regra deverá ser capaz de se sobrepor aos interesses dos grandes contribuintes, dotados de sofisticados estratégias para o afastamento dos tributos, a fim de garantir o triunfo da política sobre o domínio exclusivo da economia.

Nesse ambiente, o Direito Tributário se aproxima da moral e da ética, seja em relação às práticas do Estado, legislador e administrador, seja em relação ao contribuinte, com a legalidade tributária passando a sig-

¹⁴ Fenômeno semelhante decorre das emendas parlamentares com as quais os congressistas destinam recursos para atender a reivindicação de suas bases políticas, sem maiores preocupações com as receitas que deverão ser criadas para o necessário suporte orçamentário dessas despesas.

nificar, como assinala Tipke (2002, p. 25), a segurança diante da arbitrariedade da falta de regras, uma vez que esta se revela pela segurança da regra (RECHTSETZUNG, 1981, p. 194 apud TORRES, 2000, p. 179). A certeza na aplicação da norma tributária para todos os seus destinatários é que garante o império da lei (RIBEIRO, 2003, p. 29).

Essa legalidade baseada no pluralismo político extraído de um parlamento onde estejam presentes representantes de todos os segmentos da sociedade, e onde os movimentos sociais e econômicos tenham amplo espaço de atuação,¹⁵ é a principal arma de combate contra uma visão unívoca da realidade e negadora da ambivalência no âmbito fiscal, representada pela fixação das regras tributárias por aquele poder encarregado de arrecadar e dar destino às receitas públicas (GARCIA NOVOA, 2000, p. 28).

Referências

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARBOSA, Ruy. *As docas de Santos e as taxas de capatazia*. Rio de Janeiro: MEC, 1967. (Obras Completas, XLV).

BECK, Ulrich. A reinvenção da política: rumo a uma teoria da modernidade reflexiva. In: GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich; LASH, Scott. *Modernização*

¹⁵ A participação das organizações não-governamentais e das entidades representativas dos segmentos econômicos e sociais na discussão pelo Congresso Nacional dos projetos de leis tributárias e das medidas provisórias constitui exemplo que, se ainda não reproduz o ambiente de Estado de Negociação de que fala Ulrich Beck (1997, p. 41), ao menos nos permite vislumbrar o surgimento do espírito de mesa-redonda, a que alude o sociólogo alemão. Dentro dessa ordem de idéias, é lamentável que a maioria das leis tributárias brasileiras seja originada de medidas provisórias gestadas no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão encarregado de arrecadar e fiscalizar os tributos federais, considerando apenas a necessidade de recursos, sem qualquer discussão com a sociedade ou com o Congresso Nacional.

- reflexiva*. Tradução de Magda Lopes. São Paulo: UNESP, 1997.
- CALVO ORTEGA, R. *Curso de derecho financiero I: derecho tributario: parte general*. 4. ed. Madrid: Civitas, 2000.
- CARRERA RAYA, Francisco José. *Manual de derecho financiero*. Madrid: Tecnos, 1993. 1 v.
- CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente: a partir del principio de reserva de ley tributaria*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2002.
- CAZORLA PRIETO, Luis María. *Derecho financiero y tributario: parte general*. Navarra: Aranzadi, 2000.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.
- COOLEY, Thomas M. *Princípios gerais de direito constitucional nos Estados Unidos da América*. Tradução de Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: Russell, 2002.
- COSTA, Valdés. *Instituciones de derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1996.
- FEDELE, Andrea. La reserva de ley. In: AMATUCCI, Andrea (Org.). *Tratado de derecho tributario*. Bogotá: Temis, 2001.
- GARCIA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica em materia tributaria*. Barcelona: M. Pons, 2000.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. *Derecho tributario: consideraciones económicas y jurídicas*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1999. 1 t.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho financiero*. 7. ed. Buenos Aires: Depalma, 2001.
- MARTÍN QUERALT, Juan et al. *Curso de derecho financiero y tributario*. 12. ed. Madrid: Tecnos, 2001.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. 1 v.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.
- NOVELLI, Flávio Bauer. O princípio da anualidade tributária. *Revista Forense*, Bauru, v. 267, n. 77, 1979.
- PAUNER CHULVI, Cristina. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.
- PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario: parte general*. 10. ed. Madrid, 2000.
- RAABE, Marius. Grundrechtsschutz und gesetzgeberischer Einschätzungsspielraum: Eins Konstruktionsvorschlag. In: GRABENWARTER, Christoph (Org.). *Allgemeinheit der Grundrechte und Vielfalt der Gesellschaft*. Stuttgart: Boorberg, 1994.
- RECHTSETZUNG durch Steuererichte und Steuerverwaltungsbehörden?. *Steuer und Wirtschaft*, Scheydgasse, a. 58, v. 3, n. 194, 1981.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho*. Madrid: Institutos de Estudios Políticos, 1955. 1 t.
- SALDANHA, Nelson. *Formação da teoria constitucional*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Tradução de Pedro Herrera Molina. Barcelona: M. Pons, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. 2 v.
- _____. Legalidade tributária e riscos sociais. *Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 53, v. 79, 2000.
- UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2. ed. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.
- ZARINI, Helio Juan. *Derecho constitucional*. 2. ed. Buenos Aires: Astrea, 1999.