

O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E CONTROLE JUDICIAL DOS ATOS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Marta Suzana Lopes Vasconcelos é juíza de Direito, mestranda em Direito, Estado e Cidadania

SUMÁRIO: Introdução. 1. Origem etimológica da palavra princípio e abordagem filosófica do tema. 2. História dos princípios tributários. 3. Fundamento constitucional do princípio da legalidade. 4. A legalidade tributária. 5. Controle judicial dos atos praticados pela Administração Tributária. 6. Conclusão.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa tecer algumas considerações sobre o princípio da legalidade no Direito Tributário.

Antes de adentrar ao princípio da legalidade tributária convém fazer uma análise do que vem a ser princípio para a ciência do Direito e uma breve abordagem filosófica do tema.

Após, procurarei enfrentar o fundamento constitucional do princípio da legalidade tributária, informando que os princípios constitucionais, segundo a moderna teoria pós-positivista são considerados regras jurídicas, entretanto, tais princípios podem colidir, todavia, diante da tal colisão, o conflito será dirimido pela aplicação do princípio da ponderação, afastando-se o princípio colidente pelo que tem maior aplicação ao caso concreto.

Abordarei, outrossim, a questão do controle judicial dos atos da administração pública voltada para o Direito Tributário, dando especial destaque às ações judiciais cabíveis e o controle de sua constitucionalidade.

Por fim, ressalto que o princípio da legalidade outrora consentido e criado a favor do contribuinte, atualmente, consiste em apanágio do Poder Público para criação de tributação extorsiva em total desrespeito à essência do princípio e dos direitos humanos.

1. ORIGEM ETIMOLÓGICA DA PALAVRA PRINCÍPIO E ABORDAGEM FILOSÓFICA DO TEMA

Princípio significa origem, início, começo ou momento em que se faz uma coisa pela primeira vez. Princípio é o início ou o ponto que se considera como primeiro em uma extensão ou coisa.¹

Em sentido técnico, a palavra princípio está ligada à idéia de ponto de partida, de base, de fundamento, isto é, de proposição básica ou de verdade primeira. Assim, princípios de uma ciência são as proposições básicas, fundamentais, que constituem os alicerces ou os fundamentos da mesma. O princípio se apresenta como a verdade fundante de um sistema de conhecimento, tida como primórdio ou primeira verdade.²

O Direito, como ciência jurídica, tem seus princípios fundamentais, isto é, suas verdades axiomáticas tidas como base das demais verdades que compõe o seu arcabouço científico.

Vários são os princípios que sustentam a ciência jurídica, os quais, constituem o seu fundamento de validade.

Bernardo Ribeiro, tratando sobre o tema com a profundidade que lhe é peculiar, assim lecionou:

*Podemos dizer, assim, que os princípios jurídicos são as verdades tidas como iniciais, fundadas, reconhecidas como verdadeiras, tendo por referência a idéia do direito. Daí a doutrina conceituar esses princípios jurídicos como regras jurídicas. Princípio, assinala George Ripert, é a noção primeira que comanda um conjunto de regras. Princípio, no dizer de Paulo Barros Carvalho, "são linhas diretivas que informam e iluminam compreensão de segmentos normativos, imprimindo-lhes um caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas". Os princípios gerais do direito são proposições, de natureza monovalente, informam as formulações jurídicas, valendo para todo o direito."*³

O princípio que será objeto de nossa investigação está dentro daquilo que se considerou direito positivo, uma vez que é proveniente de texto legal emanado do Estado enquanto ente abstrato com poder de auto-organizar-se. Portanto, a abordagem deste trabalho será o princípio da legalidade dentro do direito positivo, mais precisamente no Direito Tributário.

O Direito Tributário codificado faz alusão à aplicação dos princípios gerais do Direito como forma de integração do sistema jurídico, tendo em vista a existência de lacunas no ordenamento, a fim de solucionar casos não previstos no ordenamento jurídico. Para o renomado jurista Miguel Reale os princípios

gerais de Direito são “enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a sua aplicação e integração, quer para a elaboração de novas normas”.⁴

Com efeito, não há que se confundir os princípios gerais do Direito com os princípios sistemático-positivos. Os princípios gerais do Direito são fixados pelo estudo filosófico do Direito, que encontram na doutrina jurídica, como nas decisões dos tribunais fonte para a sua elaboração.

Existem diversos princípios jurídicos, todavia, nem todos possuem a mesma aplicação. Tem princípios de aplicação universal, isto é, aplicam-se a todos os ramos do Direito, outros são restritos a alguns ramos do Direito. Alguns princípios têm fundamento constitucional, recebendo o nome de princípios constitucionais. Contudo, até nos chamados princípios constitucionais encontramos princípios de maior valor e dimensão do que outros. Neste campo do valor, tem total aplicação o princípio da proporcionalidade existente para conciliar os princípios quanto há colisão entre os mesmos. Isto quer dizer que se há colisão de princípios, ou seja, se algo é vedado por um princípio mas permitido por outro, um dos princípios deve recuar. Isto não significa que um dos princípios seja declarado nulo. Este é o entendimento dos filósofos mais abalizados da atualidade, com especial destaque para Robert Alexy, o qual citado por Paulo Bonavides, assim manifestou-se:

Antes, quer dizer – elucida Alexy- que, em determinadas circunstâncias, um princípio cede ao outro ou que, em situações distintas, a questão da prevalência se pode resolver de forma contrária.

Com isso – afirma Alexy, cujos conceitos estamos literalmente reproduzindo – se quer dizer que os princípios têm peso diferente nos casos concretos, e que os princípios de maior peso é o que prepondera⁵

A teoria dos princípios converteu-se no coração das constituições. Dworkin, mestre de Harvard, entendeu que realmente os princípios são normas e possuem valores ou pesos, senão vejamos:

A dimensão de peso, ou importância ou valor (obviamente, valor numa acepção particular ou especial) só os princípios a possuem, as regras não, sendo este, talvez, o mais seguro critério com que distinguir tais normas. A escolha ou a hierarquia dos princípios é a de sua relevância.

Das reflexões de Dworkin infere-se que um princípio, aplicado a um determinado caso, se não prevalecer, nada obsta a que, amanhã, noutras circunstâncias, volte ele a ser utilizado, e já então de maneira decisiva.”⁶

Gomes Canotilho salienta com precisão as diferenças existentes entre regra e princípios afirmando que:⁷

Os princípios interessar-nos-ão, aqui, sobretudo na sua qualidade de verdadeiras normas, qualitativamente distintas das outras categorias de normas, as regras jurídicas. As diferenças qualitativas traduzir-se-ão, fundamentalmente, nos seguintes aspectos: 1) os princípios são normas jurídicas impositivas de uma optimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoantes os condicionalismos fácticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõe, permitem ou proíbem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: applicable in all-or-nothing fashion); a convivência dos princípios é conflitual (Zagrebel'sky); a convivência de regras é antinômica. Os princípios coexistem; as regras antinômicas se excluem-se; 2) conseqüentemente, os princípios, ao constituírem exigências de optimização, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à 'lógica do tudo ou nada'), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale (tem validade), deve cumprir-se na exata medida de suas prescrições, nem mais nem menos; 3) em caso de conflito entre princípios, estes podem ser objetos de ponderação, de harmonização, pois eles contem apenas 'exigências' ou 'standards' que, em 'primeira linha' (prima facie), devem ser realizados; as regras contem 'fixações normativas' definitivas, sendo insustentável a validade simultânea de regras contraditórias; 4) os princípios suscitam problemas de validade e peso (importância, ponderação, valia); as regras colocam apenas questões de validade (se elas não são corretas devem ser alteradas).

Robert Alexy em palestra proferida na Fundação Casa Rui Barbosa, Rio de Janeiro, em 10.12.98, afirmou que segundo a definição básica da teoria dos princípios, princípios são normas que permitem que algo seja realizado, da maneira mais completa possível, tanto no que diz respeito à possibilidade jurídica quanto à possibilidade fáctica. Princípios são, nesses termos, mandatos de otimização. Assim eles podem ser satisfeitos em diferentes graus. A medida adequada de satisfação depende não apenas de possibilidades fácticas, mas também de possibilidades jurídicas. Essas possibilidades são determinadas por

regras e sobretudo por princípios.

Miguel Reale citado por Maria Helena Diniz⁸ afirma que:

Os princípios gerais de direito, entendemos, não são preceitos de ordem ética, política, sociológica ou técnica, mas elementos componentes do direito. São normas de valor genérico que orientam a compreensão do sistema jurídico, em sua aplicação e integração, estejam ou não positivadas

Com a virada do pós-positivismo, as constituições promulgadas destacaram a hegemonia axiológica dos princípios, os quais foram convertidos em pedestal normativos sobre o qual assenta todo o edifício jurídico dos novos sistemas constitucionais, senão vejamos:⁹

A par da reviravolta antipositivista de Dworkin, num momento culminante para o advento do pós-positivismo, urge, tocante aos princípios, acompanhar a escalada e o desdobramento da doutrina, desde a tibiéza inicial de Betti e Esser em reconhecer-lhes a normatividade, até as posições mais recentes e definidas do constitucionalismo contemporâneo e seus precursores, que erigiram os princípios a categorias de normas, numa reflexão profunda e aperfeiçoada.¹⁰

Todavia, como já dito, o princípio que será objeto do nosso estudo não faz parte da filosófica ou da ética, porém, do direito positivo.

Os princípios tributários podemos dizer que são verdades básicas iniciais, que servem de apoio para a compreensão do sistema tributário.

O Sistema Tributário Nacional está subordinado a vários princípios previstos no Art. 145 e seguintes da Constituição Federal.

José Afonso da Silva, divide os princípios constitucionais tributários em dois grandes grupos, a saber: princípios gerais, porque referem-se a todos os tributos e princípios especiais, os quais se referem a situações especiais.

2.HISTÓRIA DOS PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Antes de aprofundar a análise do princípio jurídico tributário da legalidade, mister se faz a evocação, a título histórico, dos princípios da tributação encontrados na clássica obra de Adam Smith, *Wealth of nations*, do século XVIII.

Segundo o grande economista inglês, são quatro os princípios que deram origem aos princípios da tributação.¹¹

São eles:

- a) Princípio da justiça;
- b) Princípio da certeza;
- c) Princípio da comodidade;
- d) Princípio da economia.

O princípio da justiça os cidadão de cada Estado devem contribuir para o sustento do governo, cada um na proporção mais exata possível de suas respectivas capacidades, ou seja, na proporção da renda que usufruem em razão da proteção do Estado. Pelo citado princípio extrai-se a idéia de que os impostos devem ser justos e eqüitativos. O princípio da justiça se efetiva através de dois conceitos fundamentais, quais seja: generalidade e uniformidade. A generalidade diz que todas as pessoas estão obrigadas a pagar impostos. Pela uniformidade entende-se que todas as pessoas devem ser consideradas iguais perante os impostos.¹²

Pelo princípio da certeza, o imposto a pagar deve ser fixo, líquido e certo. Certo quanto a sua existência ou origem, sendo conhecido o fato gerador da obrigação tributária, a fonte competente para arrecadá-lo, a forma de pagá-lo, e a data. A liquidez diz respeito ao valor a ser pago pelo contribuinte.¹³

Pelo princípio da comodidade o imposto deverá ser pago da forma que mais convenha ao contribuinte.¹⁴

Pelo princípio da economia os custos da administração tributária devem ser pequenos.¹⁵

Dentre as limitações constitucionais ao poder de tributar, o princípio da legalidade é o mais importante. Representou uma forte reação ao despotismo da antigüidade européia, representada pelos monarcas soberanos.

O princípio da legalidade, relativo à matéria tributária, historicamente, prende-se à própria razão de ser dos Parlamentos. Inicialmente, ficou conhecido como princípio do consentimento antecipado dos tributos. Neste caso bastava que o contribuinte desse o seu consentimento para autorizar a cobrança do tributo. Depois passou-se a exigir a consentimento coletivo. Para a instituição de qualquer gravame fiscal era necessário o consentimento geral dos representantes escolhidos pelo povo.

Gemendo pelo peso das injustiças fiscais, os barrões da Inglaterra se rebelaram e impuseram determinadas condições, através de um estatuto que previa a tutela de seus direitos, com a proibição de cobranças extorsivas de tributos. Ao Rei não restou outra saída senão aceitar o texto que lhe foi apresentado, hoje conhecido como a primeira constituição inglesa, denominada magna carta, sancionada em 15 de junho de 1215, por João-Sem-Terra, que previa “no Taxation without representation”.

Uma das normas da Magna Carta inglesa imposta pelos senhores feudais

ao Rei João-Sem-Terra, a fim de evitar as represálias deste contra os seus inimigos, estava consignada no artigo XII, segundo o qual “nenhum auxílio ou contribuição se estabelecerá em nosso Reino sem o consentimento de nosso comum Conselho do Reino”. Desta forma, firmou-se o princípio da legalidade tributária como o princípio do consentimento dos impostos, com o escopo de proteger o contribuinte dos abusos da aristocrática monarquia inglesa.

Com o avanço das instituições, o princípio da legalidade veio a substituir o princípio da aprovação do imposto inicialmente aceito pelos súditos.

Após a Revolução de 1688, o princípio da legalidade incorporou-se ao “Bill of Rights” (Declaração dos Direitos), de 15 de fevereiro de 1689. No artigo 4º da referida Declaração de Direitos, era considerada ilegal “toda cobrança de impostos para a Coroa ou para o uso da Coroa sob pretexto de prerrogativas, sem o consentimento do Parlamento, por um tempo maior ou modos diferentes dos designados por ele próprio”.¹⁶

O princípio da legalidade migrou para os Estados Unidos da América onde foi agasalhado pela Declaração dos Direitos do Homem da Filadélfia, no ano de 1774.

Posteriormente o princípio foi acolhido pela Revolução Francesa fazendo parte da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 26 de agosto de 1789, onde encontra-se consagrado o princípio de que o imposto somente pode ser votado pela nação ou seus representantes. O princípio foi consagrado pela Constituição dos Estados Unidos da América do Norte de 1787. A partir de então, o princípio da legalidade passou a representar a máxima garantia dos contribuintes frente aos possíveis excessos do Poder.¹⁷

As constituições políticas dos diversos estados europeus promulgadas no século XIX, por terem sido inspiradas na constituição francesa de 1791, consagraram o princípio da legalidade.

A partir da carta francesa, as constituições vigentes consagraram expressamente o princípio da legalidade, ou seja, os tributos devem ser aprovados pelo órgão legislativo devidamente eleito pelo povo.

As constituições modernas prevêm que os tributos devem ser aprovados pelo órgão legislativo competente para a instituição do tributo respectivo. A moderna concepção de tributo determina que não há tributo sem lei, isto porque os tributos representam invasão da riqueza dos particulares pelo Estado a fim de satisfazer as necessidades coletivas. Todavia, tal invasão só pode ser feita única e exclusivamente por lei.

No Brasil, a idéia da instituição e cobrança de tributos já nasceu com a necessidade de lei em sentido formal.

O princípio da legalidade desde o nascedouro do ordenamento jurídico constitucional já esteve presente, tendo em vista que não conhecemos o período medieval, por sermos um país jovem, de apenas quinhentos anos.

O princípio da legalidade tributária no ordenamento jurídico nacional

esteve previsto desde a Constituição Política do Império de 1824.

Semelhantemente, constituições posteriores acolheram o princípio da legalidade, senão vejamos: Constituição Política do Império de 25 de março de 1824, art. 36, inciso I, e art. 171; Constituição Federal de 28 de fevereiro de 1891, art. 72 § 30; Constituição Federal de 16 de julho de 1934, art. 17, inciso VII; Constituição Federal de 18 de setembro de 1946, art. 141, § 34; Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1946, art. 141, § 34; Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, art. 2º, inciso I; Constituição do Brasil, de 24 de fevereiro de 1967, art. 20, inciso I e art. 150, §§ 2º e 29; Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, art. 19, inciso I, e art. 154, §§ 2º e 29.¹⁸

O princípio da legalidade encontra-se também presente na Carta Magna de 05 de outubro de 1988.

3. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Legalidade é aquilo que está conforme a lei em sentido formal, esta sendo entendida como produto da vontade geral, abstrata, exercida através dos representantes escolhidos pelo povo, elaborada segundo o processo legislativo previsto na Constituição Federal, com exclusão das demais fontes de direito.

Rousseau, filósofo francês, afirmava que aquele que detém o poder tende a dele abusar. O princípio da legalidade visa proteger o cidadão contra condutas arbitrárias dos governantes. Para Paulo Bonavides, a legalidade constitui garantia da liberdade: a legalidade é compreendida pois como a certeza que têm os governados de que a lei os protege ou de que nenhum mal portanto lhes poderá advir do comportamento dos governantes, será então sob esse aspecto, como queria Montesquieu, sinônimo de liberdade.¹⁹

Para o Professor Ricardo Lobo o tributo é o preço da liberdade:

O tributo é o preço da liberdade, pois serve de instrumento para distanciar o homem do Estado, permitindo-lhe desenvolver plenamente as suas potencialidades no espaço público, sem necessidade de entregar qualquer prestação permanente de serviço ao Leviatã. Por outro lado, é o preço pela proteção do Estado consubstanciada em bens e serviços públicos, de tal forma que ninguém deve se ver privado de uma parcela de sua liberdade sem a contrapartida do benefício estatal(...) O tributo pode implicar opressão da liberdade, se o não contiver a legalidade. Daí por que se atribui tanta

*importância à legalidade na meditação sobre a liberdade nos albores do Estado de Direito.*²⁰

O princípio da legalidade tem sede e foro na vigente Constituição federal, promulgada em 05 de outubro de 1988, que o erigiu à categoria de princípio fundamental. Em um dos seus títulos a citada carta constitucional prevê:

“Título II, Capítulo I – Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos.

Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos seguintes termos:

.....
II -Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

.....
Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I- exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça”.

Tal princípio visa combater o poder arbitrário do Estado e constitui proteção para o cidadão que só está obrigado a fazer aquilo que está previamente previsto em lei devidamente aprovada pelo órgão competente, isto é, com a devida observância do processo legislativo constitucional.

A lógica subjacente é a de que somente o povo pode tributar a si mesmo, ou melhor, o povo autoriza seus representantes eleitos para fazer leis e, por meio delas, instituir tributos. Fica afastada a possibilidade do Representante do Executivo, através de ato administrativo próprio, ou seja, decreto, instrução normativa, regulamento, criar tributos.²¹

Para o Professor Alexandre de Moraes, o princípio da legalidade mais se aproxima de uma garantia constitucional do que de um direito individual pois não tutela nenhum bem da vida, mas assegura ao particular a prerrogativa de repelir ordens que lhe sejam impostas por uma outra via que não a da lei. E, prossegue o doutrinador, citando o mestre Aristóteles: “a paixão perverte os magistrados e os melhores homens: a inteligência sem paixão – eis a lei”²²

O princípio da legalidade possui uma abrangência maior do que o princípio da reserva legal. Pelo primeiro determina-se a submissão à lei conforme o processo legislativo constitucional. O segundo significa que certas categorias de matérias deverão obrigatoriamente ser disciplinadas por lei formal, isto quer

dizer que não poderão ser disciplinadas por outra forma de produção legislativa. Na reserva legal a própria constituição reserva conteúdo específico, caso a caso, à lei.

Mais uma vez cito o Professor Alexandre de Moraes: “tem-se que, pois reserva de lei, quando uma norma constitucional atribui determinada matéria exclusivamente à lei formal (ou a atos equiparados, na interpretação firmada na praxe), subtraindo-a, com isso, à disciplina de outras fontes, àquela subordinada”.²³

O Professor Victor Uckmar das Universidades de Milão e Gênova também comunga do princípio da legalidade como forma de deter a fúria arrecadadora do Estado, dispondo que: “Algumas Constituições – dentre elas a atualmente em vigor no Brasil -, para limitar o gravame fiscal, dispõem que no curso do ano não podem ser aplicados tributos em acréscimo àqueles previstos na lei orçamentária”.²⁴

Não se pode escrever sobre o princípio da legalidade sem antes mencionar, nem que seja de maneira sucinta sobre o Estado de Direito. O Estado de Direito erigiu os seus conceitos básicos em oposição ao Estado absolutista onde o próprio soberano, personalizado na figura do rei ditava suas próprias regras, impondo-as de maneira coercitiva às relações sociais, regulando a conduta dos indivíduos segundo seus próprios caprichos. Este período absolutista foi marcado pelo poder centralizado na mão de uma única pessoa, o rei, e tem como característica principal, o poder ilimitado sem nenhum sistema de freios ou contrapesos, ou seja, não existia nenhuma forma de limitação aos mandos e desmandos do rei.

Foi nesse contexto social e político desfavorável à liberdade de expressão a posicionamentos políticos e sociais, e a falta de um regime jurídico legal que desse segurança jurídica aos cidadãos, que surgiram naquele momento histórico, várias correntes políticas e filosóficas que não tardaram a demonstrar a forma negativa de ser governado por tirânicos. Foi assim, que os filósofos John Locke, Montesquieu e Rousseau e outros filósofos à época, com suas obras filosóficas, serviram de esteio para a Revolução Francesa.

Comentando sobre o princípio da legalidade e sobre o Estado de Direito, Celso Antônio Bandeira de Mello²⁵ afirma:

Seja em face dos princípios informadores do Estado de direito, seja ao lume das disposições constitucionais, seja perante lições doutrinárias, resultam claros alguns postos a saber: No Estado de Direito, tanto por razões de segurança jurídica, quanto para a defesa da igualdade de todos os membros do corpo social, como pelo que resulta do princípio da legalidade, ninguém pode sofrer restrição de direito e muito menos ser

sancionado senão em virtude de norma legal anteriormente editada;

Na conformidade do Texto Constitucional, só a lei pode impor ou proibir alguém de fazer ou deixar de fazer alguma coisa, cabendo à administração única e exclusivamente executar o que já conste de norma legal;

A regra para os particulares é a liberdade de ação, de tal sorte que disposição administrativa, regulamentar ou concreta, não pode inverter tal princípio, cuja contrição só de lei pode resultar.

Ato administrativo concreto algum, tem o poder jurídico de impor à liberdade de atuação dos particulares, restrições ou limitações fora das hipóteses já dantes abstratamente previstas, de tal sorte que “ninguém pode ser sancionado por conduta que não tenha sido previamente caracterizada de modo suficiente”, como comportamento proibido.

Em seu dicionário de Direito Administrativo, José Crettela Júnior²⁶ comenta que: “consubstancia o princípio da legalidade nas seguintes proposições: (a) num Estado de Direito, ou seja, que se admite seja governado pelo direito, nenhuma autoridade pode tomar decisão individual que não se contenha nos limites fixados por uma disposição geral, isto é, por uma lei no sentido material; (b) para que um país possua um Estado de Direito é preciso que nele exista uma alta jurisdição, que reúna as qualidades de independência, imparcialidade e competência, diante da qual possa ser apresentado recurso de anulação contra decisão que viole ou pareça ter violado o direito. Nenhum ato jurídico é válido a não ser que seja conforme às regras editadas pelo Estado. Nenhuma autoridade de nenhum dos poderes pode tomar decisões que contrariem normas válidas do sistema jurídico em que se encontram. Mesmo a mais alta autoridade deve suportar a lei que editou, até que seja derogada por outra mais recente”.

Em linhas gerais foi descrito acima que o Estado absolutista em que não vigia o império da lei, acabou por impulsionar a Revolução Francesa, revolução esta que tinha como ponto fundamental fomentar um Estado de Legalidade, um Estado em que o soberano se submetesse às regras formalmente criadas para serem aplicadas a todos, e também que ninguém sofreria constrição em sua liberdade a não ser em hipóteses previamente estabelecidas e conhecidas.

Somente para ilustrar exponho a doutrina do Aleiro Couto e Silva²⁷ em que afirma que atualmente é entendimento pacífico de que a noção de Estado de Direito possui dois aspectos: o material e o formal. Sob o aspecto material, temos como bases, fundamentos do Estado de Direito a idéia de justiça e

segurança jurídica. Sob o aspecto formal, destaca como componentes fundamentais:

- a) um sistema de direitos e garantias fundamentais;
- b) a divisão harmônica dos poderes do Estado, com existência de um sistema que limite cada poder, o chamado freios e contrapesos;
- c) a legalidade da Administração Pública;
- d) a proteção da confiança que os cidadãos tem de que o Estado obedecerá e respeitará as leis.

Existe ainda o Estado Social de Direito cujo escopo é estender ao maior número de pessoas os benefícios sociais.

O Estado de Direito evoluiu para Estado Democrático de Direito, com a participação cidadã na realização dos fins estatais, com grande ênfase para a garantia dos direitos fundamentais. A Constituição brasileira de 1988 elegeu o Estado Democrático de Direito como regime.

O ponto essencial do Estado Democrático de direito é a cidadania ativa, processando-se a distribuição dos benefícios de forma participativa.²⁸

4. A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Nos chamados Estados do mundo ocidental vige o princípio da legalidade tributária o qual está vinculado ao aforismo *nullum vectigal sine lege*. No campo tributário, o princípio da legalidade trata de garantir essencialmente a exigência de auto-imposição, isto é, os cidadãos, por meio de seus representantes, que determinem a repartição da carga tributária, e em consequência, os tributos podem ser exigidos dos mesmos.²⁹

A lei tributária deve geral, abstrata, igual para todos, irretroativa e não confiscatória, *ex vi* dos artigos 5º, I e artigo 150 II e III “a”, IV todos da Constituição Federal em vigor.

A lei tributária possui características específicas, isto é, deve prevê a hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativos e passivos, base de cálculo e alíquotas. O Poder Executivo não poderá criar ou inovar em matéria tributária, nem mesmo por delegação legislativa, sob pena de flagrante inconstitucionalidade.

O professor Roque Antonio Carrazza, citando o escólio de Paulo de Barros Carvalho, não discrepa desse entendimento senão vejamos:

Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo ela mesma, desenhar a plenitude da regra matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos complementem o perfil dos tributos. É o que acontece com diplomas normativos que

autorizam certos órgãos da Administração Pública Federal a expedirem normas que dão acabamento à figura tributária concebida pelo legislador ordinário. Mesmo nos casos em que a Constituição dá ao Executivo federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas, como no Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), tudo se faz dentro de limites que a lei especifica.³⁰

Destarte, só a lei pode criar deveres instrumentais tributários, dispor sobre pagamento dos tributos, competência administrativa dos órgãos e repartições que irão lançá-lo, cobrá-los e fiscalizá-los, assim como descrever infrações tributárias com a imposição de sanções.

O venerável mestre Geraldo Ataliba já dispunha de forma escorreita:³¹

O princípio da legalidade decorre dos princípios fundamentais do estado constitucional e de direito, sendo exigência elementar e natural do sistema constitucional vigente. Foi, entretanto – expressamente, para obviar dúvidas – sancionado pelo constituinte, no art. 141, §§ 2º e 34. Não se limita, pois, a lei a estabelecer o tributo, mas regula a relação tributária em todos os seus elementos e em todo seu desenvolvimento, determinando com precisão máxima os casos nos quais o imposto é devido, as pessoas obrigadas ao pagamento, o montante deste, os modos e formas de lançamento e recolhimento. (Ataliba, 1968, p. 153-154).

Vimos que o princípio da legalidade tem sede constitucional e está previsto na afirmação explícita de que nenhum ente estatal pode exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

A atividade estatal tributária obedece ao princípio da legalidade, não ao princípio da legalidade estrito que rege todos os atos da administração, mas a uma legalidade específica, a qual se traduz no princípio da reserva absoluta da lei formal. A legalidade específica constitui garantia constitucional do contribuinte, em forma de limitação ao poder de tributar que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, conforme alhures citado.

O princípio da estrita legalidade tributária compõe-se de dois princípios que se complementam: a reserva da lei e a anterioridade da lei tributária.³²

Se somente a lei pode criar tributos, somente a lei pode aumentar, ressalvadas as exceções previstas pela própria Constituição Federal. Admitir outras situações fora das exceções constitucionais seria o mesmo que admitir que norma inferior modifique o que em lei foi estabelecido, o que constitui um absurdo.³³

Dizer-se que o tributo deve ser instituído por lei, significa dizer que deve ser consentido, tendo em vista que os legisladores, autênticos representantes do povo, criam leis que vão invadir o seu patrimônio particular retirando parte dos bens para satisfazer as necessidades coletivas.³⁴

Outrossim, o princípio da legalidade serve de balizador para a segurança jurídica dos contribuintes que só estão obrigados a pagar o tributo que está expressamente previsto em lei.

O princípio da legalidade alcança todos os tributos, abrangendo os impostos, taxas e as contribuições de melhoria. Estão também submetidos ao citado princípio os empréstimos compulsórios, os impostos extraordinários, as contribuições parafiscais e as contribuições previstas no artigo 149 da Carta Magna.³⁵

O princípio da legalidade possui uma importância muito mais abrangente em sede tributária, pois só a lei pode criar ou aumentar tributos, sendo a fonte de produção primária por excelência, abaixo, apenas da Constituição Federal.³⁶

Na sistemática jurídica brasileira só a lei tomada na acepção específica, ou seja, fruto de um processo legislativo previamente traçado pela lei maior, a Constituição Federal, pode criar ou aumentar tributos. Além do mais a lei deve ser geral e abstrata, produto da vontade geral.

A lei tributária deve conter a descrição minuciosa do fato imponible, como também o fundamento da conduta da Administração Fazendária, bem como o critério de decisão no caso concreto, de modo que através de um processo silogístico (premissa maior a lei, premissa menor os fatos) possa chegar-se à correta exação.

A lei tributária deve conter todos os elementos para a identificação do fato imponible, ficando vedado qualquer avaliação pessoal do agente administrativo, assim como uma análise discricionária do fato, para entrar no patrimônio do contribuinte. Semelhantemente, é proibido ao Poder Judiciário utilizar-se da analogia para criar ou aumentar tributos.³⁷ De igual forma é proibido o uso da analogia *in pejus* a fim de criar tipos penais ou novas sanções, além das criadas pelo legislador. O princípio da legalidade fechada e da estrita legalidade impede a condenação do contribuinte por indícios, presunções ou ficções.³⁸

O princípio da legalidade tributária possui tipicidade fechada, sendo *numerus clausus*, o que impede o administrador fazendário de usar a analogia para criar ou aumentar tributos.

Também não há discricionariedade para a Fazenda Pública frente ao fato imponible, uma vez ocorrido o agente fazendário deverá aplicar a lei ao caso concreto, não cabendo ao mesmo julgar da conveniência ou da oportunidade da cobrança do tributo, ou seja, se o sujeito passivo tem ou não condições de efetuar o pagamento da obrigação tributária.

Também não pode a Fazenda Pública renunciar a créditos tributários, ou

mesmo, transacioná-los, sem estar permitido em lei, em virtude da legalidade estrita a qual está jungida.

Com o princípio da legalidade estrita, ou da reserva absoluta da lei formal, visa-se espantar a discricionariedade e a parcialidade, senão vejamos a feliz expressão de Sérvulo Correia: “é elemento dissuador imprescindível dos demônios do arbítrio e da parcialidade”.³⁹

Para que se considere cumprido devidamente o princípio da legalidade, todos os elementos do tributo devem estar abstratamente previstos em lei, não sendo permitido ao fisco qualquer valoração à respeito do mesmo.

Assim, não deve prevalecer o entendimento dos que defendem a tese de que a Administração Fazendária possa burlar o sigilo bancário, violar o domicílio, a correspondência e as comunicações telefônicas do contribuinte a fim de obter informações acerca de seus bens, estoque, produção, com o escopo de prevenir a fraude e a evasão fiscal.⁴⁰

Modernamente, os estudiosos do Direito Tributário têm feito uma releitura do princípio da legalidade, afirmando que é necessário compreender que no Estado Democrático de Direito, a interpretação do princípio da legalidade compreende não só a lei em sentido formal em contraste com a literalidade das normas constitucionais ou infraconstitucionais. É necessária a compreensão de que o princípio da legalidade engloba, também, os direitos fundamentais, os quais são imperativos e têm aplicação imediata. Dentro dessa moderna visão do princípio da legalidade, encontram-se não só as regras mais também os princípios constitucionais, pois, não mais se admite uma interpretação estreita do princípio da legalidade só conforme a lei em sentido formal, porém, a lei conjugada com os princípios constitucionais e demais princípios que informam o Sistema Tributário Nacional, senão vejamos:

Os direitos fundamentais, no nosso sistema atual, tal como prescritos na Constituição, se tornaram imperativos e têm aplicação imediata (artigo 5º, parágrafo 1º), e não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados (idem, parágrafo 2º).

Temos então que, em decorrência, a lei tributária (e com maior razão a exigência tributária, seja a referente a tributo, seja a relativa às chamadas obrigações acessórias) deve respeitar não apenas os preceitos constitucionais (no sentido meramente normativo, ou seja, de regras formais) mas – e principalmente – os princípios consagrados de forma expressa ou implícita no regime (notadamente o regime democrático e social)(...)Em suma, para a verificação da legalidade, em cada caso, cumpre indagar se as leis tributárias e os atos administrativos editados para aplicá-los atendem aos preceitos constitucionais nos seus abrangentes aspectos de forma e

conteúdo (substância). Não se trata – fique isso bem claro – de um novo plano de legalidade, mas de adequação das normas e exigências tributárias ao quadro de valores pertinentes ao vigente regime constitucional.⁴¹

Há, todavia, algumas aparentes exceções ao princípio da legalidade tributária. Digo aparente porque na verdade não são exceções ao princípio da legalidade.

O artigo 153, § 1º da Constituição Federal dispõe:

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”

Os impostos cujas alíquotas podem ser alteradas pelo Chefe do Executivo são: 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 relativos a títulos ou valores mobiliários.

Trago, por oportuno as lições do mestre Roque Carrazza:

(...) Não há nesse 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.⁴²

Com efeito, por força da Constituição o Chefe do Executivo pode alterar as alíquotas destes impostos, dentro dos limites estipulados pelo legislador. Jamais poderá o Chefe do Executivo criar impostos, mas, tão-somente alterá-los, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.

A Constituição concedeu ao legislador a possibilidade de alterar as alíquotas dos impostos que discriminou, estabelecendo parâmetros mínimos e máximos. Se a lei fixar uma única alíquota, não será permitido ao Chefe do Executivo modificá-la.⁴³

Mais uma lição com precisão Roque Carrazza:

A correta proposição descritiva do § 1º, art. 153, da CF, a nosso ver, é: O legislador poderá fixar teto e piso de alíquotas dos impostos alfandegários, do IPI e do IOF, permitindo, assim, que o Executivo, obedecendo às condições fixadas na lei, as faça variar dentro desses limites⁴⁴

5. CONTROLE JUDICIAL DOS ATOS PRATICADOS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Na hipótese de qualquer desvio na observância do citado princípio, há a

possibilidade legal da revisão dos atos da administração fazendária pelo Poder Judiciário, através do *judicial review*.

O artigo 5º, XXXV da Constituição Federal dispõe: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

O livre acesso ao Poder Judiciário não representa apenas um socorro aos direitos públicos subjetivos mas, também, as normas infraconstitucionais. Toda e qualquer lesão ou ameaça aos direitos do cidadão poderá ser revista pelo Poder Judiciário, através do juiz natural, que é o órgão previamente competente para a análise de determinado fato concreto. Para o exercício deste direito fundamental existem os instrumentos postos à disposição do indivíduo, tal como o devido processo legal, direito de defesa com os recursos e meios necessários, além do mandado de segurança e outra ações judiciais.

A análise do Judiciário tanto pode ser exercida pelo aspecto formal da lei, ou seja, se na sua elaboração foram observados as normas constitucionais referentes ao processo legislativo, como também, sob o aspecto do conteúdo material ou substancial, o qual diz respeito à compatibilidade vertical com a Constituição, em qualquer âmbito da federação. Havendo desconformidade da lei ou ato administrativo com Carta Magna, tal lei será fulminada de vício de inconstitucionalidade, cujo efeito imediato será a declaração de nulidade.

A diferença entre o controle de seus atos ou atos normativos previsto pela própria administração é que esta última somente realiza o controle formal da legalidade. Ao Poder Judiciário incumbe a análise plena da legalidade, com análise de forma e de conteúdo.

Pelo dever de observar o princípio da legalidade, é que o Poder Judiciário exerce o seu poder de guardião da Constituição (de normas e princípios), e quando há um desrespeito aos direitos do cidadão, o Judiciário é chamado a intervir a fim de excluir as arbitrariedades da Administração Pública.

Há mais de trinta anos, o professor Rubens Gomes de Sousa já expunha, a metodologia do controle da legalidade tributária, senão vejamos:

Dado que a causa da obrigação tributária é a lei, o exame da sua existência se processa em três planos sucessivos: (1º) No plano constitucional: para verificar se a lei que criou o tributo é válida em face da Constituição, ou seja, não é inconstitucional; (2º) No plano legislativo: para verificar se lei que está sendo aplicada é exatamente a que corresponde à hipótese e, inversamente, se a hipótese que ocorreu é exatamente a prevista na lei aplicável; (3º) No plano administrativo: para verificar se a atividade administrativa do lançamento (Cap. V) foi exercida exatamente de acordo com a lei aplicável. Se o resultado do exame foi afirmativo, nesses três planos, a obrigação tributária é válida porque tem causa legítima; ao contrário, se o resultado do exame for

negativo em qualquer um daqueles três planos a obrigação tributária é nula por falta de causa legítima, e, em consequência, o tributo não é devido e não deve ser pago, ou, se já foi pago, deve ser restituído (§ 32) (Sousa, 1960, p.78).⁴⁵

Havendo violação de direito do contribuinte representado por inobservância das leis constitucionais ou infraconstitucionais, o mesmo poderá ir ao Poder Judiciário a fim de que o juiz ou tribunal decida, fundamentadamente, quem tem a razão.

É certo que o contribuinte poderá preferir utilizar o contencioso administrativo a fim de dirimir a controvérsia, todavia, tal faculdade não o impede de buscar a tutela jurisdicional do Estado, através dos processos judiciais.

O contribuinte poderá defender-se de exigências concretas ou de ameaças formuladas pela Administração Fazendária. Tal controle é o mais abrangente possível, na feliz expressão de Alberto Nogueira, senão vejamos:⁴⁶

Em suma o contribuinte poderá defender de exigências concretas ou de ameaças decorrentes de dispositivos legais ou administrativos. Em outras palavras: controle preventivo e controle repressivo tanto de exigências ainda não efetivadas, como daquelas definitivamente concretizadas. Em outro giro: ameaça à lesão de direito (CF, art. 5º, XXXV) ou ato lesivo consumado. Enfim, cuida-se de um controle o mais abrangente possível da legalidade da tributação, tal como se infere do nosso modelo constitucional de 1988. Essa, aliás, a diferença de conteúdo (substância) e de abrangência entre os sistemas de controle administrativo e judicial, sendo este último total e ilimitado, decorrência, por simetria, aliás, da limitação dos poderes do legislador e da autoridade administrativa.

Observe-se que tanto os juízes como os administradores e os legisladores estão subordinados ao princípio da legalidade que engloba a total submissão à lei quanto aos princípios fundamentais da pessoa humana, os quais são consequência imediata do chamado Estado Democrático de Direito.

Vige na moderna interpretação do Direito o pensamento de Karl Larenz, que os princípios uma vez constantes da constituição se tornam em direito positivo.

A revisão judicial preserva os direitos humanos, tendo em vista que é exercida tanto na lei em sentido formal quanto em sentido substancial.

A correta interpretação do Direito Tributária a partir da Constituição é da consideração de que a mesma contém regras e princípios que constituem

preservação dos direitos humanos. A cobrança excessiva de impostos sem respeitar a capacidade contributiva do cidadão representa um sangramento na propriedade do particular. Tal situação, bem como outras, é passível de revisão judicial, pois a Constituição não admite o confisco de bens, sob o disfarçado manto da cobrança de tributos.

6. CONCLUSÃO

O princípio da legalidade é antiqüíssimo, sendo imposto ao rei João-Sem-Terra na *Magna Carta Libertatum*, em 1215 pelos barões ingleses. A cláusula *no tax representation* foi a bandeira do movimento que exigia a prévia aprovação dos Comuns antes de realizar qualquer forma de tributação. Posteriormente foi incorporado na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão em 1789 (Revolução Francesa); a partir de então alçou alcance universal fazendo parte de todas as constituições democráticas do mundo moderno.

No Brasil o princípio da legalidade está encartado, de forma expressa na Constituição de 1988, em atenção ao chamado Estado Democrático de Direito. O artigo 150, I, da Magna Carta, dispõe de forma expressa que todo o tributo só pode ser criado ou aumentado em virtude de lei. No dizer de Bernardo Ribeiro, o princípio da legalidade tributária é decorrência do Estado Constitucional, do Estado de Direito, onde há a integral defesa do império da lei.⁴⁷

A finalidade do princípio da legalidade é impedir que o Estado interfira na esfera do patrimônio do particular criando-lhe encargos financeiros em nome da satisfação dos interesses públicos coletivos. De igual forma, visa o citado princípio a proteger o cidadão contra as assacadas arbitrárias e discriminatórias do Estado. Se quiser ingressar na esfera do particular, o Estado deverá fazê-lo mediante lei formal, devidamente aprovada segundo as regras do processo legislativo especificamente previstas na Carta Magna. Deverá, também, o Estado, observar as regras de conteúdo material constante da Constituição Federal que com muito rigor e precisão, específica o Sistema Tributário Nacional. Observe-se, todavia, que os princípios constitucionais uma vez positivados se constituem em regras, as quais deverão ser obrigatoriamente observadas sob pena de flagrante inconstitucionalidade, cujo efeito principal é a declaração de nulidade dos atos decorrentes da mesma.

Lamentavelmente, o princípio da legalidade, modernamente, não apresenta reais proteção aos direitos do contribuinte, tendo em vista que a lei tributária constitui-se em meio de promover desigualdades, verdadeiras injustiças sociais. Originalmente o tributo era consentido, isto significava que os representantes do povo tinham compromisso com quem o elegeu. Atualmente vimos que o compromisso dos representantes do Congresso Nacional é com

os grandes grupos de interesse que financiam as suas companhias eleitorais. O segredo para desfazer a terrível carga tributária que pesa sobre os ombros do contribuinte, principalmente a classe média que tem os seus rendimentos tributados na fonte, é valer-se dos princípios e regras da bem elaborada Constituição Federal de 1988, que consagrou o Estado Democrático de Direito. Ante tal situação não se pode falar que os direitos humanos em matéria tributária estão sendo respeitados.

Todavia, o contribuinte tem no Poder Judiciário a esperança de que havendo violação ou ameaça de seus direitos poderá pleitear, mediante o processo judicial adequado, a reparação de seus direitos. Cabe ao magistrado a mais ampla análise da lei ou ato administrativo inquinado de ilegalidade, não podendo adentrar nos critérios de conveniência e oportunidade que conduziram o administrador na prática de seus atos. Todavia, poderá o juiz ou tribunal decidir pela inconstitucionalidade da lei ou ato administrativo fiscal que for contrário à Constituição tanto sob o aspecto formal quanto material, respeitante às regras e princípios que uma vez positivados passam a ser normas jurídicas.

A legalidade tributária proveniente do Estado Democrático de Direito, quando corretamente aplicada, produz justiça fiscal, segurança jurídica, igualdade e respeito aos direitos humanos. Mal empregado, tal princípio constitui-se em arbítrio legalizado e injustiça codificada. Encerro este meu trabalho, citando, mais uma vez, as sábias palavras do brilhante intelectual Ricardo Lobo Torres: “O tributo pode implicar *opressão da liberdade*, se o não contiver a legalidade. Daí por que se atribui tanta importância à legalidade na meditação sobre a liberdade nos albores do Estado de Direito.”⁴⁸

BIBLIOGRAFIA

- ALEXANDRINO Marcelo & PAULO, Vicente, *Direito Tributário na Constituição e no STF, Teoria, Jurisprudência e 160 questões*. 2 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2000.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 5ª ed. Coimbra: Almedina, 1991.

- CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16 ed. São Paulo: Malheiros. 2001.
- JÚNIOR, José Crettela. *Dicionário de Direito Administrativo*. 4. ed. São Paulo: Forense.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- MIGUEL, Reale. *Lições Preliminares de Direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1978.
- Torres, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. volume III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- Moraes, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 16 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Regulamento e Princípio da Legalidade*. *Revista de Direito Público*. volume 96. São Paulo : Revista dos Tribunais.
- NOGUEIRA, Alberto. *Os Limites da Legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito Fisco X Contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- SILVA, Almiro do Couto e. *Princípios da Legalidade da Administração Pública e da Segurança jurídica no Estado de Direito Contemporâneo*. Volume 84. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista do Tribunais, 1987.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.
- UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, 2. ed. Tradução e notas ao Direito brasileiro, Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.

¹ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 2.ed. rev. aumentada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 82.

² Idem, *ibidem*, p. 82.

³ MORAIS, Bernardo Ribeiro de, *op. cit.*, p. 83.

⁴ REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*.

São Paulo: Saraiva, 5. ed. 1978, p. 300.⁵ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 7. ed., 1997, p. 251.

⁶ Idem, *ibidem*, p. 253.

⁷ CANOITLHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 5. ed.

Coimbra: Almedina, 1991, p. 171/172.

⁸ DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, p. 462.

⁹ Cf. Paulo Bonavides. *Curso de Direito Constitucional*, *op. cit.*, p. 237.

¹⁰ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, *op. cit.*, p. 239.

¹¹ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 84.

¹² Idem, *ibidem*, p. 84.

¹³ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 84.

¹⁴ Idem, *ibidem*, p. 84.

¹⁵ Idem, *ibidem*, p. 84.

¹⁶ Cf. MORAIS, Bernardo Ribeiro de, *Compêndio de Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 89.

¹⁷ Idem, *ibidem*, p. 90.

¹⁸ Cf. MORAIS, Bernardo Ribeiro de, *Compêndio de Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 90/91.

¹⁹ BONAVIDES, Paulo., *Ciência Política*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 115.

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume III. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 4.

²¹ Cf. ALEXANDRINO Marcelo & PAULO, Vicente, *Direito Tributário na Constituição e no STF, Teoria, Jurisprudência e 160 questões*. 2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2000, p. 40.

²² MORAIS, Alexandre de. *Direito Constitucional*, 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 62

²³ Idem. *Ibidem*, p. 62

²⁴ UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, 2. ed. Tradução e notas ao Direito brasileiro, Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 54.

²⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Regulamento e Princípio da Legalidade*. *Revista de Direito Público*. Revista dos Tribunais. São Paulo. Volume 96, p. 45

²⁶ JÚNIOR, José Crettela. *Dicionário de Direito Administrativo*. São Paulo: Forense. 4ª ed. p. 279.

²⁷ SILVA, Almiro do Couto e. *Princípios da Legalidade da Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo*. Revista de Direito Público, Revista do Tribunais: São Paulo, 1987, v. 84, p. 46-63.

²⁸ NOGUEIRA, Alberto. *Os Limites da Legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito Fisco X Contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*, 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 37.

- ²⁹ Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16. Ed. São Paulo: Malheiros, p. 219.
- ³⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16. Ed. São Paulo: Malheiros, p. 217/218.
- ³¹ NOGUEIRA, Alberto, *Os Limites da Legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito: Fisco X Contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*, op. cit., p. 25.
- ³² Cf. SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 6.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 370.
- ³³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 16 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 34.
- ³⁴ Idem, *ibidem*, p. 34.
- ³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, op. cit., p. 218.
- ³⁶ Idem, *ibidem*. p. 218.
- ³⁷ Idem, *ibidem*. p. 200.
- ³⁸ Idem, *ibidem*. p. 229.
- ³⁹ CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, op. cit., p. 220.
- ⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, op. cit., p. 229.
- ⁴¹ NOGUEIRA, Alberto. *Os Limites da Legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito: Fisco X Contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*, op. cit., p. 30.
- ⁴² Cf. CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, op. cit., p. 259.
- ⁴³ Idem, *ibidem*, p. 259.
- ⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, op. cit., p. 260.
- ⁴⁵ Cf. NOGUEIRA, Alberto, *Os Limites da Legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito: Fisco X Contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*, op. cit., p. 28/29.
- ⁴⁶ Idem, *ibidem*. p. 107.
- ⁴⁷ Cf. MORAIS, Bernardo Ribeiro de, *Compêndio de Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 94.
- ⁴⁸ Torres, Ricardo Lobo, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume III. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, pag.4.

