

O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Sérgio Assoni Filho

Mestrando em Direito Econômico-Financeiro pela
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Resumo:

Discute-se o princípio da legalidade tributária e sua repercussão no ordenamento jurídico brasileiro, estendendo-se para as relações entre legalidade tributária, a lei e outras fontes legislativas.

Abstract:

It discuss the tributary legality principle and its repercussion on the Brazilian juridical order, expanding to the relations between tributary legality, the law and another legislativy fonts.

Unitermos: princípio da legalidade tributária.

1. Introdução

A sociedade humana evoluiu em suas relações, uma vez que as pretensões de cunho individualista cederam espaço para aquelas voltadas à coletividade, e a maior prova de que existiam, de fato, *necessidades públicas* foi a criação do Estado como forma organizacional dessa sociedade, que passou a intervir na vida dos particulares, buscando atender a essas necessidades e alcançar ao bem comum.

As intervenções nas atividades econômicas e sociais por parte do Estado tornaram-se imprescindíveis nos dias atuais, porque além das atividades por ele consideradas relevantes ao interesse público e, dessa forma, eleitas politicamente como dignas de prestação de um serviço público, o Estado passa a agir como um agente regulador das “falhas” de mercado, visto que existem bens e serviços que não são supridos pela iniciativa privada, mas que são essenciais aos cidadãos.

Além disso, o Estado exerce a importante função de promotor da Justiça social, ao intervir no mercado e na Economia, para que haja uma melhor distribuição de renda.

Diante dessa gama de atividades exercidas pelo Estado, surge a necessidade de recursos materiais para que elas possam ser atendidas, passando o Estado

a exercer uma atividade financeira que consiste na arrecadação desses recursos e em seu gerenciamento, de modo que tais recursos possam ser despendidos da forma mais racional possível e as necessidades públicas possam ser melhor supridas.

Entretanto, a intervenção estatal não poderá ser ilimitada, pois o Estado, ao valer-se de sua soberania e de seu poder de mando (*ius imperii*), visando à promoção do bem comum, deverá legitimar suas ações, principalmente as de cunho arrecadatório, com o consentimento daqueles que suportarão de fato esse encargo.

Tal consentimento será dado pelos representantes eleitos pelos cidadãos, e será materializado em uma lei. Essa lei servirá ao mesmo tempo de limitação à intervenção estatal na liberdade e propriedade individuais e será a expressão da vontade popular que, em última análise, legitimou tal intervenção.

Assim, surge o princípio da legalidade tributária, pois sempre que o Estado tiver que intervir na esfera privada, mediante a tributação, o fará com base em uma lei formal elaborada pelos representantes eleitos pelos cidadãos-contribuintes, que será a tradução do consentimento destes.

A necessidade dessa base legal legitimadora foi fruto de um longo processo histórico que abordaremos sinteticamente, e que culminou no surgimento dos Estados de Direito.

2. Breve Histórico.

O princípio da legalidade tem sua origem ligada à tributação de natureza tirânica, pela qual o soberano impunha aos seus súditos o pagamento de tributos, muitas vezes extorsivos, e que eles deveriam suportar.

Tais exações tirânicas foram plantando na coletividade a idéia de limitação a esse poder de tributar, de modo que a tributação somente seria legítima se devidamente autorizada por aqueles que efetivamente a suportassem.

A autorização ou consentimento dos súditos ao mesmo tempo em que legitimaria a cobrança tributária também limitaria o poder tributante do soberano. Esse consentimento seria concedido por meio dos representantes eleitos pelos contribuintes (*no taxation without representation*).

Os representantes eleitos seriam incumbidos de combater o arbítrio do soberano, autorizando a cobrança ou a autotributação somente quando essa invasão da liberdade e propriedade individuais resultassem em benefícios para a coletividade.

Essa idéia de limitação ao poder tributante foi arraigando-se na Europa

a partir do século XI, antes mesmo da existência de um diploma legal que formalmente a acolhesse, por meio de assembléias e conselhos de caráter popular.

Na Inglaterra, surgiam várias manifestações de cunho consuetudinário nesse sentido, como por exemplo, a promessa de recompensa a William Rufus pela conquista da Normandia, que teve, em 1096, o seu valor aumentado somente após o consentimento do Bispado.

Surge, em 1179, a proibição do Bispado de taxar o clero sem o prévio consentimento dos arqui-diáconos, por meio do chamado *Lateran Council*.

No mesmo sentido, em 1188, corpos colegiais compostos por membros do alto clero e da nobreza autorizaram o Rei Henrique II a instituir um tributo de dez por cento sobre a renda, para que tais recursos fossem empregados nas despesas com as Cruzadas contra Saladino. Em 1192, Henrique IV convoca reuniões e assembléias para deliberar sobre o pagamento do resgate de Ricardo I, que era mantido prisioneiro do Duque da Áustria.

Em 1197, nobreza e alto clero realizaram uma assembléia para deliberar sobre o dever de pagar uma soma em dinheiro em substituição à prestação do serviço militar requerido pelo Rei.

Já em 1207, para a reconquista de terras perdidas para a França, a *Magna Curia Regis* deliberou no sentido de arrecadar a importância de um treze avos das rendas dos proprietários das terras inglesas.

Tais costumes, acabam culminando, em 1215, na elaboração de um diploma legal denominado *Magna Charta*, em pleno reinado de João Sem Terra, que com suas imposições tributárias extorsivas motivou a revolta das classes dominantes, que pegaram em armas e impuseram a ele tal diploma legal.

Especialmente no art. XII da *Magna Charta*, ficou determinado que as obrigações tributárias somente existiriam se houvesse o prévio consentimento dos súditos, com exceção das obrigações já firmadas pelos costumes.

Desse modo, formalmente, o Rei não mais poderia impor obrigações de cunho tributário apenas com base em sua autoridade ou arbítrio, pois tais obrigações somente seriam legítimas se o necessário consentimento popular se manifestasse.

Ao passar do tempo, tal necessidade de consentimento foi se ampliando e atingindo todas as classes sociais, de modo que, foi-se consolidando o princípio da representação, pois todos os segmentos sociais deveriam ter representantes eleitos, visto que, em última análise, todas as classes do reino deveriam consentir na tributação.

Durante o século XII, o princípio do prévio consentimento sobreviveu a todas as alterações ocorridas na *Magna Charta*, podendo-se dizer, inclusive, que não só foi reafirmado, mas também ampliado em 1296, no reinado de Eduardo I, com a expedição do *statement de tallagio non concedendo*, pelo qual a assembléia passou a contar com um número maior de membros e, dessa forma, passou a ter maior representatividade.

A *Petition of Rights* de 1628 também manteve o princípio da necessidade do consentimento do Parlamento para a instituição de tributo, até mesmo porque o Rei Carlos I foi condenado à morte justamente por insistir em violar tal princípio.

Também o *Bill os Rights* de 1689 reafirma esse princípio, sendo aceito por Guilherme de Orange.

Além da Inglaterra, na Espanha de Afonso VI, em 1091, também seria necessário o consentimento dos súditos para a aplicação de tributos, tanto é assim que as chamadas “Cortes” exigiam que o soberano demonstrasse que o produto da arrecadação seria destinado a atender às necessidades públicas, de forma que, apenas após a demonstração da tal utilidade pública haveria o consentimento na tributação.

Em França, o consentimento popular formal surge em 1314, com o advento dos *Etats Généraux* como pressuposto da tributação.

Por sua vez, na Itália, os tributos deveriam ser consentidos pelos senhores feudais desde a baixa Idade Média, a não ser quanto àqueles encargos de caráter consuetudinário.

Com a evolução, no início do século XII, surgiram na Itália os “Conselhos” que limitavam o poder dos Cônsules, vinculando às suas decisões a instituição dos tributos.

Tais limitações se mantiveram e foram se aprimorando até resultar na elaboração de um diploma legal, em 1336, denominado *Colloquium*, do Patriarcado de Friuli, que garantia a necessidade da representação e do consentimento.

Na época da consolidação dos Estados Italianos, as Dietas, que correspondiam a uma espécie de Parlamento, dispunham de uma representação vigorosa, pois abrangiam as camadas populares, sempre legitimando o princípio de que sem consentimento ninguém poderia ser tributado.

À medida que esse sentimento foi se assentando no seio das sociedades, intoleráveis se tornaram o arbítrio fiscal e a tirania, de modo que a insistência dos governantes em fazer valer sua própria vontade, em detrimento da vontade geral, resultaram na eclosão, dentre outros motivos, da Revolução Francesa e da Americana.

Isso pode ser comprovado com a *Declaração dos Direitos* de 1789 da França, que em seu art. 13 consagra a necessidade de consentimento dos representantes da nação para a imposição dos tributos, assim como em dispositivo similar no art. I, da seção 8, da Constituição de 1787 dos Estados Unidos da América.

Para Uckmar, esses dispositivos teriam como fonte de inspiração a doutrina de Locke, ao exigirem o consentimento dos representantes do povo para que os tributos pudessem ser cobrados.¹

Como as Constituições posteriores foram formuladas tendo como fonte inspiradora a Constituição francesa, especialmente as constituições ocidentais elaboradas durante o século XIX, esse princípio foi cada vez mais se difundindo, a tal ponto que, para Uckmar, todos os países na atualidade afirmam em seus textos constitucionais que de uma forma ou de outra os tributos deverão ser aprovados pelos órgãos legislativos competentes para se tornarem exigíveis. Exceção feita em relação aos países integrantes da então União das Repúblicas Socialistas Soviéticas.²

Assim, dessa breve evolução histórica, podemos perceber que a idéia de autotributação, inicialmente ligada aos costumes, foi se transformando aos poucos em uma necessidade de existência de uma lei formal, emanada dos órgãos competentes de representação popular, de modo que, o Direito Constitucional moderno, principalmente em sua feição tributária, guia-se de tal forma pelo princípio da legalidade que se pode anunciar que *nullum tributum sine lege*.

3. O Princípio da Legalidade e o Estado de Direito.

Os Estados modernos que submetem à lei as atividades de seus órgãos podem ser chamados de Estados de Direito, justamente por colocarem em pé de igualdade governantes e governados. Uma vez estabelecida a norma jurídica pelos representantes do povo, isto é, consoante com a vontade geral e como sua expressão, tal norma servirá de limite da atuação não-só do particular, mas também do próprio Estado.

Mas, para que haja efetivamente um Estado de Direito, além do conteúdo formal, ou seja, da existência de formas jurídicas regulando a atuação estatal, é necessário que o Estado busque, de fato, a concretização da Justiça material. Desse

1. UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: RT, EDUC, 1976, p. 22.

2. Op. cit., p. 25.

modo, só haverá um verdadeiro Estado de Direito quando seu objetivo for atingir a Justiça por meio de um instrumento que é a lei.

Como leciona Alberto Xavier, o princípio da legalidade no Estado de Direito vai além da idéia de consentimento por aqueles que serão tributados, assumindo a forma de único instrumento válido de revelação e garantia da justiça tributária.³

O Estado de Direito nasceu de razões tributárias, como assevera Gerd Rothmann,⁴ uma vez que as garantias individuais contra o arbítrio estatal foram inicialmente de índole tributária, pois o cidadão-contribuinte protegia-se do Estado-Fisco, que exigia dele contribuições muitas vezes extorsivas e desvinculadas de uma utilidade pública ou interesse público justificadores da cobrança e, portanto, injustos.

A limitação desse poder tirânico manifestou-se primeiramente sob a forma de regras consuetudinárias e, posteriormente, jurídicas, de cunho tributário, de modo que a evolução até a consolidação dos Estados de Direito passou necessariamente por uma composição desses conflitos de interesses entre Estado-Fisco e cidadão-contribuinte.

Tal composição processou-se por meio do Direito Tributário e mais precisamente via princípio da legalidade tributária.

Assim sendo, a partir da legalidade tributária como garantidora dos indivíduos contra uma tributação arbitrária, aos poucos se incorporaram outros princípios de proteção individual até a consolidação dos Estados de Direito modernos.

Podemos então dizer, de acordo com o ensinamento de Dino Jarach, que a base histórico-constitucional do princípio da legalidade é a idéia de que os tributos são invasões do Poder Público nas riquezas particulares que, em um Estado de Direito, somente poderão se efetivar mediante a lei. Sendo o princípio da legalidade, no Estado de Direito, uma forma negativa de limitação do Poder Público, no sentido de que esse Poder não poderá ser exercido senão por meio de lei formal, ou seja, um ato do Poder Legislativo.⁵

A existência dessa base legal que elimina o arbítrio e transforma a relação tributária em uma relação jurídica é, justamente, o que iguala governantes e governados, pois o *ius imperii* do Estado, decorrente de sua soberania, deixa de originar uma relação

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

4. ROTHMANN, Gerd Willi. *O princípio da legalidade tributária*. In: *Direito Tributário*, 5ª coletânea: estudos de casos e problemas. São Paulo: Bushatsky, 1973, p. 139.

5. JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Licco Cima, 1969, p. 102.

de poder e passa a originar uma relação de direito, uma vez que o Estado não mais fará valer sua própria vontade, mas apenas utilizará seu poder de mando para fazer valer a vontade da lei, a qual também ele e seus órgãos estarão subordinados.

4. As Feições do Princípio da Legalidade Tributária.

Tendo em vista o Direito brasileiro, em especial a Constituição Federal de 1988 (CF) e o Código Tributário Nacional (CTN), podem ser extraídas quatro feições do princípio da legalidade tributária, quais sejam: i. Legalidade da Administração Pública; ii. Reserva da Lei; iii. Estrita Legalidade Tributária; iv. Conformidade da Tributação com o fato gerador ou Tipicidade Tributária.

4.1. Legalidade da Administração Pública.

A Administração Pública está vinculada à lei formal, assim como às normas administrativas, e tal vinculação resulta dos arts. 3º 96 e 142, parágrafo único do CTN. Sem falar das normas gerais constantes do art. 37 da CF referentes à Administração Pública.

Em relação ao art. 3º do CTN que, ao conceituar o tributo, estabelece que o mesmo somente poderá ser cobrado *mediante atividade administrativa plenamente vinculada*, quer significar que a atividade administrativa está vinculada a toda a legislação tributária, nos moldes do art. 96 do mesmo diploma legal, ou seja, não-só lei formal vincula a Administração, mas também os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares de caráter administrativo.

O art. 142, parágrafo único do CTN, por sua vez dispõe que a atividade administrativa é não-só vinculada, mas também obrigatória, de modo que, uma vez surgida a obrigação tributária, decorrente da legislação pertinente, somente restará à Administração a alternativa de cobrá-la em conformidade com tal legislação. Assim se manifesta o princípio da legalidade da Administração Pública. Como ensina Dino Jarach, em matéria de Direito Tributário substantivo não se pode outorgar poderes discricionários à Administração para aplicar ou não os impostos, ou aplicá-los de uma forma em determinados casos e de uma forma em outros.⁶

Nesse sentido, também ensina Mario Pugliese ser a obrigação tributária

6. Op. cit., pp. 111-112.

de estrito Direito Público, absolutamente indisponível e intransigível por parte da Administração e por parte do contribuinte.⁷

4.2. Reserva da Lei.

Essa feição do princípio da legalidade tributária decorre do art. 5º, II da CF que anuncia o princípio da legalidade genérica da seguinte forma: *Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.*

O tributo constitui uma obrigação *ex lege*, pois o Estado-Administração só poderá tributar o cidadão se houver uma lei formal justificadora dessa intervenção na liberdade e propriedade individuais. No dizer de Ruy Barbosa Nogueira, a lei constitui a verdadeira e única fonte formal originária de uma obrigação de natureza tributária.⁸

Segundo o ensinamento de Mario Pugliese, não surgirá vínculo obrigatório sem uma lei que atribua a um fato jurídico a eficácia de originar uma obrigação tributária. Tanto é assim que, no Direito Privado, uma confissão determinada por um erro de direito tem eficácia, o mesmo não ocorrendo no Direito Público, particularmente, no Direito Tributário, em que a simples declaração voluntária ou involuntária de um indivíduo não origina uma obrigação. Será necessária uma lei, um *poder impositivo*, para a criação desta obrigação, uma vez que, em matéria tributária, a mera declaração errônea de um contribuinte não será suficiente para criá-la.⁹

Essa lei formal que dá origem à obrigação tributária, isto é, dotada desse poder impositivo, será aquela originária do Poder Legislativo competente, e de acordo com o competente processo legislativo determinado pela Constituição.

Esse processo legislativo, também chamado por Uckmar de *procedimento especial exigido em muitos Estados*¹⁰, decorre do próprio mandamento constitucional, pois segundo o mestre Aliomar Baleeiro, a constitucionalidade das leis implica não-só a inspeção de seu aspecto formal, mas também o respeito aos dispositivos que regulam o modo por meio do qual elas serão elaboradas.¹¹

7. PUGLIESE, Mario. *La prova nel processo tributario*. Padova: CEDAM, 1935, p. 97.

8. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 67.

9. Op. cit., p. 97.

10. Op. cit., p. 121.

11. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1951, p. 27.

Ressalte-se que a Constituição brasileira confere ao Poder Legislativo o poder de instituir tributos mediante lei, entretanto, como ensina Geraldo Ataliba, tal mandamento não significa a faculdade de instituir qualquer tributo, mediante qualquer disciplina, uma vez que o sistema brasileiro manteve o poder tributário nas mãos do constituinte originário, deferindo ao Legislativo apenas competências determinadas e delimitadas de forma precisa e rígida.¹²

4.3. Estrita Legalidade Tributária.

Essa faceta do princípio da legalidade em matéria tributária decorre do próprio princípio da reserva da lei e, especialmente, do mandamento constitucional do art. 150, I da CF, e dos mandamentos infraconstitucionais constantes dos arts. 9º I e 97, I e II do CTN.

Tal feição do princípio da legalidade tributária veda constitucional e infraconstitucionalmente as Administrações Federal, Estadual, Distrital e Municipal de instituírem ou majorarem tributos sem a autorização da lei.

A restrição quanto à competência tributária é ainda maior em razão dos dispositivos constantes do CTN, em seu art. 97, I e II, que limitam também a extinção e redução tributárias à égide da lei.

Assim sendo, para ser atendido o princípio da estrita legalidade tributária, além da obrigação tributária dever originar-se de uma lei formal, elaborada mediante um processo legislativo, pelo Poder Legislativo competente, tal lei formal deverá ter como limite os termos da Constituição.

Por isso, para que haja estrita legalidade, não-só os dispositivos da Constituição, mas também os princípios constitucionais expressos e implícitos não deverão ser infringidos pela lei tributária, caso contrário, como assevera Geraldo Ataliba, tal lei deverá ser considerada inválida, inconstitucional, exorbitante e nula, ainda que a título de norma geral.¹³

4.4. Conformidade da Tributação com o Fato Gerador ou Tipicidade Tributária.

O princípio da legalidade tributária também se manifesta por meio dessa feição, decorrente do mandamento infraconstitucional constante do art. 97, III do CTN,

12. ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, pp. 31-32.

13. Op. cit., p. 101.

ao estabelecer que somente a lei poderá definir o fato gerador da obrigação tributária principal, bem como a definição do sujeito passivo dessa obrigação.

Portanto, a cobrança tributária somente poderá ser feita quando ocorrer o fato gerador, pré-definido na lei e que vincula a obrigação tributária à sua existência.

Da lição de Gerd Rothmann depreende-se que, em decorrência do princípio da legalidade tributária, a lei formal deverá determinar todos os elementos constitutivos da obrigação tributária, e essa diferenciação dos aspectos do fato gerador deverá ser feita pela própria lei, de modo que tal diferenciação não fique ao critério da Administração.¹⁴

Nesse sentido ensina Ruy Barbosa Nogueira quando diz que, assim como no Direito Privado essencial é a manifestação da vontade das partes (obrigações *ex voluntate*), para o nascimento da obrigação tributária essencial é a manifestação da vontade da lei (obrigação *ex lege*). Tal vontade da lei tributária cria o tributo por meio da descrição hipotética do fato, que se tornará gerador quando ocorrido em concreto.¹⁵

Também Dino Jarach assevera que, dizer que não existe tributo sem lei significa que somente a lei poderá estabelecer a obrigação tributária e, dessa forma, somente a lei deve definir os pressupostos e elementos que constituem a relação tributária.¹⁶

Então, a lei cria o tributo, estabelecendo que o indivíduo em determinada situação será submetido à obrigação tributária, justamente por ser essa situação pré-determinada e *escolhida* como fato gerador. Por isso, Aliomar Baleeiro argumenta que o tributo é uma obrigação *ex lege*, por decorrer de uma lei caracterizadora de um fato gerador da obrigação tributária, de modo que indiferente será o erro ou a malícia do legislador que empregue uma denominação ao tributo diversa daquelas esposadas pela CF e pelo CTN.¹⁷

A definição do fato gerador na legislação pátria pode ser encontrada no CTN nos seus arts. 114 e 115:

“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

14. Op. cit., p. 156.

15. Op. cit., p. 154.

16. Op. cit., p. 107.

17. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Atualizada por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forensc, 2000, p. 64.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.”

Há, desse modo, na legislação brasileira uma diferenciação entre obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória quanto ao fato gerador, uma vez que a obrigação principal decorre de lei, enquanto a obrigação acessória decorre da legislação aplicável.

Assim sendo, a determinação de uma obrigação tributária principal só será possível por meio da existência de uma lei formal, determinando os elementos ou aspectos do fato gerador.

Já em relação à obrigação tributária acessória, esta poderá ser determinada por qualquer das formas constantes do art. 96 do CTN, em outras palavras, não-só as leis, mas também os tratados e convenções internacionais, os decretos e normas complementares relacionadas à tributação, poderão dar origem a seu fato gerador.

Em decorrência dessa diferenciação, Gerd Rothmann leciona que a obrigação tributária principal, ao exigir a lei formal definidora de seu fato gerador, rege-se também pelas feições da reserva da lei e da estrita legalidade tributária, enquanto a obrigação tributária acessória apenas se submete à legalidade da Administração Pública.¹⁸

Como já mencionado, para que a obrigação tributária principal seja exigível, a lei não poderá deixar margem para que a Administração faça a diferenciação dos elementos constitutivos do fato gerador, de modo que eles deverão estar devidamente especificados na lei formal. Tal entendimento fica claro na lição de Alberto Xavier, quando argumenta que a lei deverá ser necessariamente minuciosa, contendo o fundamento da conduta da Administração e o próprio critério de decisão do caso concreto, que deverá ser obtida mediante a mera subsunção do fato na norma, sem qualquer valoração pessoal, uma vez que a decisão será uma mera dedução do que já consta da lei.¹⁹

Assim sendo, a lei dará origem à obrigação tributária quando esgotar os aspectos do fato gerador que, na visão de Ruy Barbosa Nogueira²⁰, são essencialmente:

18. Op. cit., p. 158.

19. XAVIER, Alberto. *Conceito e Natureza do Acto Tributário*. Coimbra: Almedina, 1972, pp. 291-292.

20. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro*. 3ª ed. São Paulo: Bushatsky, 1971, p. 114 e ss.

- a. Aspecto objetivo: definição da situação de fato tributável;
- b. Aspecto subjetivo: definição dos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária;
- c. Aspecto espacial: em decorrência do lugar em que ocorreu o fato gerador, será determinada a lei aplicável ao caso concreto;
- d. Aspecto temporal: definição do momento em que o fato gerador ocorrerá;
- e. Aspecto quantitativo: definição da base de cálculo e alíquota do tributo.

Como assevera Gerd Rothmann, não havendo a definição de fato gerador na lei, não haverá a obrigação tributária,²¹ de modo que a lei ao definir tal fato gerador cria em abstrato um tributo.

Dissemos que o tributo é criado em abstrato, pois, ao definir o fato gerador, a lei tenta aproximar-se ao máximo da realidade, embora ensine Yonne Dolacio de Oliveira que o Direito não consiga captar a vida na riqueza de suas múltiplas manifestações.²² Nesse sentido também Albert Hensel afirma haver no fato gerador tributário um complexo de pressupostos abstratos que, uma vez contidos na lei, passam a gerar conseqüências jurídicas, de forma que o fato gerador do tributo passa a ser a imagem abstrata do concreto estado das coisas.²³

Então, na busca da definição do fato gerador, que não pode abarcar todas as manifestações do mundo fenomênico, recorre o legislador à Tipicidade, como sendo a busca da transposição dessas manifestações concretas para um texto normativo.

Assim se apresenta a conformidade da tributação com o fato gerador ou a tipicidade tributária, como feição do princípio da legalidade tributária, pois o legislador ao definir o fato gerador realiza, no dizer de Miguel Reale, a chamada *qualificação tipológica*, em que há a escolha, entre essas manifestações do mundo fenomênico, daquelas que efetivamente constituirão o fato gerador tributário. Portanto, dessa *decisão* a respeito de fatos e valores em tensão é que nascerá a obrigação tributária, que será resultante de uma abstração em sentido positivo e uma abstração em sentido negativo, respectivamente, fixando no fato gerador do tributo o que foi considerado essencial, e eliminando do fato gerador do tributo o que foi considerado irrelevante ou secundário.²⁴

21. Op. cit., p. 177.

22. OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 57.

23. HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1956, p. 72.

24. REALE, Miguel. *O direito como experiência*. São Paulo: Saraiva, 1968, p. 161 e ss.

Embora advirta Karl Engisch que a maior parte dos tipos não sejam conceitos graduáveis²⁵, a professora Yonne Dolacio de Oliveira afirma que a busca do tipo ocupa uma posição intermediária entre o abstrato e o concreto, que permite uma certa flexibilidade e graduação, uma vez que, ao contrário do conceito abstrato que *define* características eleitas de forma exaustiva, o tipo *descreve* e, por isso, torna-se um geral e um específico ao mesmo tempo. Daí a existência de duas espécies tipológicas: o tipo aberto e o tipo fechado.²⁶

Poderíamos dizer que os tipos abertos seriam aqueles que admitem conceitos indeterminados e o uso de listas exemplificativas, ou seja, mais flexíveis em seus limites, que por serem descritivos permitem uma *coordenação* do caso concreto ao tipo.

Já os tipos fechados requerem conceitos precisos e o uso de listas taxativas, isto é, assim como em um conceito abstrato, requerem a definição dos fatos escolhidos como essenciais, e uma mera *subsunção* do caso concreto ao tipo.

Como leciona Yonne Dolacio de Oliveira, a pressão exercida pela necessidade de segurança e certeza transforma os tipos abertos em tipos fechados em certos ramos do Direito, como o Tributário, em que os elementos considerados essenciais à constituição do fato gerador do tributo deverão ser definidos e fixados exaustivamente, com um repertório inextensível.²⁷

Uma vez que essa *qualificação tipológica* revela uma escolha entre as manifestações do mundo fenomênico, ou seja, uma vez que implica uma decisão que originará a norma tributária, podemos constatar a existência dessa face do princípio da legalidade tributária, que é a tipicidade tributária ou conformidade da tributação com o fato gerador.

A tipicidade dará as diretrizes a serem seguidas no momento da escolha ou *qualificação*, e o resultado dessa decisão estará intimamente ligado a essa produção normativa (que é a expressão do princípio da legalidade), pois o que foi decidido ao atender-se àquelas diretrizes traçadas é que resultará na lei.

Tanto é assim que, se as diretrizes forem no sentido de uma conceituação indeterminada e exemplificativa, teremos uma tipicidade aberta, e se as diretrizes forem no sentido de uma conceituação exaustiva e taxativa, teremos uma tipicidade fechada.

25. ENGISCH, Karl. *La idea de concreción en el derecho y en las ciencias jurídicas actuales*. Pamplona: Ediciones Universidad de Navarra, 1968, p. 490-491.

26. Op. cit., pp. 57-58.

27. Op. cit., pp. 59-60.

No Direito Tributário pátrio, somente será atingida a segurança jurídica e a certeza do direito caso essas diretrizes de qualificação tipológica, congruentes com a opção do Estado refletida em seu ordenamento, se convertam em leis que tenham esse caráter cerrado, visto que, em matéria tributária, há a intervenção estatal na liberdade e propriedade individuais, e tal intervenção somente se mostrará legítima quando atender à estrita legalidade e à tipicidade fechada, salvo nas hipóteses em que o próprio ordenamento permitir o contrário.

5. O Princípio da Legalidade Tributária e a Lei.

A Constituição primou pelo atendimento ao princípio da legalidade em matéria tributária, pois, além da legalidade genérica constante do art. 5º, II, dispõe o art. 150, I, que a instituição e majoração tributárias somente poder-se-ão realizar mediante *lei*, de modo que, a nosso ver, uma simples reserva de lei relativa pareceu ser insuficiente, sendo necessária, portanto, uma reserva absoluta de lei em matéria tributária.

Isso porque, entendeu o constituinte pátrio, que a mera proclamação da necessidade de uma lei formal não atenderia à sua maior finalidade, qual seja, a eliminação do arbítrio na aplicação dessa lei formal.

Portanto, somente uma reserva absoluta de lei formal, que contivesse em seu bojo os critérios de decisão para o caso concreto, atenderia a finalidade de atingimento de uma Justiça material que, em última análise, é a finalidade de um autêntico Estado de Direito. Desse modo, o arbítrio e a discricionariedade abusiva seriam evitados, pois ao aplicador do direito restaria apenas a tarefa de subsumir o fato descrito na norma, sem que sua valoração subjetiva pudesse causar distorções.

Então, no Direito Tributário, objetivando a segurança jurídica das relações entre Estado-Fisco e cidadão-contribuinte, o legislador restringiu o princípio da legalidade, de modo que, além de uma lei escrita, deve haver uma lei estrita, como leciona Alberto Xavier, a lei conterá os elementos da decisão material do caso concreto.²⁸

Em nosso entendimento, tal reserva absoluta de lei formal decorre do próprio texto constitucional que, em matéria tributária, exige uma lei para criar ou majorar tributos, mas não qualquer lei, e sim uma *lei ordinária* em sentido orgânico-formal, no dizer de Roque Carrazza, a lei na acepção técnico-específica como ato

28. *Os Princípios...*, cit., p. 36 e ss.

emanado do Poder Legislativo, e em obediência a um processo legislativo segundo os trâmites e formalidades constitucionais.²⁹

Essas maiores restrições em matéria tributária, que expressam esse máximo de legalidade, se consubstanciam em limites que, segundo Pietro Virga³⁰, são três:

- a. a reserva de lei: somente a lei, como ato de consentimento popular, por meio do Poder Legislativo, poderá originar um tributo.
- b. a disciplina de lei: os elementos fundamentais de um tributo deverão estar determinados na lei, para que a Fazenda tenha seu poder discricionário limitado ao máximo.
- c. os direitos garantidos pela Constituição: os direitos garantidos constitucionalmente não poderão ser afrontados pela tributação.

Assim sendo, somente o Poder Legislativo (Congresso Nacional, Assembléias Legislativas, Câmaras Legislativas e as Câmaras de Vereadores) em sua competência federal, estadual, distrital e municipal, poderá instituir ou aumentar os tributos, e o meio para a criação ou majoração é a lei ordinária (exceção feita ao empréstimo compulsório e aos impostos de competência residual da União, que serão instituídos ou aumentados via lei complementar), justamente por ser tal lei um ato complexo, pois da sua elaboração participam os poderes Legislativo e Executivo e, desse modo, dotado de uma força própria que inova a ordem jurídica preexistente, quando obedecidos os trâmites previstos na Constituição.

A lei ordinária como ato próprio do Poder Legislativo, uma vez ratificada pelo Poder Executivo, passa a integrar a ordem legislativa infraconstitucional, sem que as normas de hierarquia inferior possam afetá-la, de modo que a segurança jurídica e a certeza do direito necessárias (especialmente em matéria tributária) serão garantidas pela instituição ou majoração de um tributo via lei ordinária.

Mesmo as exceções a essa regra, quais sejam, o empréstimo compulsório (art. 148 da CF) e os impostos de competência residual da União (art. 154, I da CF), que deverão ser criados ou aumentados por lei complementar, não podem ser considerados uma amenização dos rigores constitucionais quanto ao princípio da legalidade tributária; pelo contrário, tais espécies tributárias estarão submetidas a um

29. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 177.

30. VIRGA, Pietro. *Diritto Costituzionale*. 9ª ed. Milano: Giuffrè, 1979, p. 393 e ss.

processo legislativo mais rigoroso que o de uma lei ordinária, haja vista que as leis complementares apenas são aprovadas com *quorum* privilegiado, ou seja, de maioria absoluta, conforme o disposto no art. 69 da CF e, dessa forma, privilegiado também ficou o princípio da legalidade tributária em relação a essas exceções.³¹

Essa lei ordinária passará necessariamente por um processo de elaboração traçado na Constituição para que, efetivamente, dela possam se originar tributos, ou os já existentes possam ser majorados. Tal processo legislativo exige a participação dos Poderes Legislativo e Executivo e, em linhas gerais, pode ser descrito como trifásico: fase introdutória, fase constitutiva e fase integrativa da eficácia.

A fase introdutória é aquela que diz respeito à iniciativa, ou projeto de iniciativa do Chefe do Executivo, dos Membros do Legislativo, dos Tribunais Superiores, dos cidadãos etc.

Em matéria tributária tal poder de iniciativa é regulado pelos arts. 61 e 67 da CF, e uma vez apresentado o projeto de lei ordinária junto aos Poderes Legislativos Federal, Estadual, Distrital e Municipal, passa-se automaticamente para a fase seguinte.

A fase constitutiva consiste então na avaliação da totalidade do projeto para que, posteriormente, haja a deliberação ou votação segundo o art. 64 da CF, resultando em sua rejeição e arquivamento (ressalvado o disposto no art. 67 da CF), ou na sua aprovação e envio ao Chefe do Executivo. Ainda na fase constitutiva, a lei aprovada pelo Legislativo será apreciada pelo Chefe do Executivo, que decidirá no sentido de rejeitá-la (também chamado de veto), ou no sentido de acolhê-la (também chamado de sanção). O veto, por razões de mérito ou de forma, poderá ser total ou parcial, respeitado o disposto no art. 66, § 2º da CF. A lei ou parte da lei vetada retornará ao Legislativo juntamente com as razões do veto, e tal veto será apreciado, de modo que ele poderá ser aceito ou rejeitado. Caso o veto seja rejeitado pela maioria absoluta do Legislativo, conforme o disposto no art. 66, § 4º da CF, a lei passará para a última fase (integrativa da eficácia) como se sancionado tivesse sido o seu objeto.

Assim sendo, após a aprovação do Legislativo e a sanção ou veto rejeitado do Executivo, chega-se à fase integrativa da eficácia, em que já se pode dizer da existência da lei ordinária, faltando apenas a sua proclamação solene, que declarará a aprovação da lei e a sua existência inovando a ordem jurídica.

Essa proclamação solene da existência da lei, e que ela deverá ser cumprida, chama-se promulgação, que em nada acrescenta a seu teor, mas a torna

31. Cf. Roque Carrazza, op. cit., p. 192.

provida de força executória. Como assevera Roque Carrazza, a promulgação gera uma presunção *iuris tantum* de que a lei está em condições de operar todos os efeitos no ordenamento jurídico.³²

Tanto passa a existir a lei no mundo jurídico a partir da promulgação, que a data desta é o critério a ser considerado no conflito de leis no tempo, devendo prevalecer a lei promulgada em último lugar.

Após a promulgação, resta a publicação oficial em Diário Oficial ou em periódico equivalente, que tornará a lei ordinária não-só executável, mas também obrigatória para seus destinatários, uma vez que, conhecida por todos, ninguém poderá se escusar de seu cumprimento. Surge, então, no dizer de Roque Carrazza, uma presunção *iuris et de iure* de que uma vez publicada, por todos será conhecida.³³

Portanto, a lei ordinária que inova no mundo jurídico, especialmente em matéria tributária, deverá seguir todos estes trâmites constitucionais para que o princípio da legalidade seja atingido. Entretanto, o Direito pátrio vem restringindo a competência do Poder Legislativo, por exemplo, ao determinar que algumas leis sobre determinadas matérias sejam de iniciativa privativa do Chefe do Executivo. Particularmente, encontramos no texto constitucional a limitação do art. 61, § 1º, II, b, que concede ao Chefe do Executivo, privativamente, a iniciativa de leis em matéria tributária e orçamentária.

Essa restrição, bem como a edição de medidas provisórias, demonstram que o princípio da legalidade tributária, em muitas situações, apenas subsiste formalmente, tendo seu conteúdo material esvaziado.³⁴

Segundo a lição de Uckmar, a obediência ao princípio da separação dos poderes, ao atribuir aos órgãos legislativos a competência para ditar normas em matéria tributária, deveria significar a exclusão de todo e qualquer poder normativo por parte do Executivo. Entretanto, o exercício da função legislativa vem sendo confiada ao Executivo cada vez em maior escala, justamente porque o Legislativo não tem sido capaz de dar cabo a tal função, por desconhecer os problemas práticos e pormenores, e por haver um volume de trabalho além de suas reais capacidades.

Mas, mesmo em ordenamentos que possibilitem ao Executivo a elaboração de dispositivos com eficácia de leis formais, tal intervenção só poderá

32. Op. cit., p. 223.

33. Op. cit., p. 226.

34. Cf. Gerd W. Rothmann, op. cit., p. 164.

satisfazer ao princípio da legalidade tributária se os órgãos legislativos delegarem essa função ou a sujeitarem à sua ratificação, ou seja, apenas se os órgãos legislativos exercerem um controle sobre os atos do Executivo. Tal controle não subsiste quando o Executivo dita leis substanciais, geralmente por meio de *regulamentos*, violando o princípio da legalidade tributária, pois tais regulamentos deveriam conter disposições de aplicação meramente executivas, dentro dos limites estabelecidos pelas normas primárias ou leis moldura.³⁵

O princípio da legalidade tributária será devidamente atendido apenas se esse processo legislativo for realizado pela pessoa política competente, uma vez que no sistema constitucional pátrio as competências vêm determinadas, e em alguns casos com exclusividade, de modo que a lei só será cumprida se elaborada pela pessoa política determinada pela própria Constituição.

Até mesmo em razão do princípio federativo e da autonomia dos entes da Federação, cada ente subnacional legisla sobre matéria de sua competência sem a ingerência dos demais, uma vez que não se pode falar em hierarquia de poderes legislativos dentro de uma Federação.

Como ensina o mestre Aliomar Baleeiro, a lei que cria um tributo será a da pessoa jurídica constitucionalmente competente para decretá-lo, havendo inconstitucionalidade quando o tributo for instituído ou majorado por decreto do Executivo, com fundamento apenas em uma norma geral de Direito Financeiro Federal, ainda que esta defina o fato gerador e a base de cálculo.³⁶

Nesse sentido também Geraldo Ataliba, quando leciona que nosso sistema constitucional é complexo, rígido e quase exaustivo, justamente por garantir a autonomia financeira das pessoas públicas e, assim, impedir atritos recíprocos e concorrência sobre as mesmas matérias. De modo que a natureza política dessas pessoas as nivela, por extraírem, todas elas, os seus poderes da mesma fonte, que é a Constituição, de modo que não subsiste hierarquia entre elas e, por esta razão, mais do que conveniente, é necessário que a própria Constituição delimite as respectivas esferas tributárias.³⁷

Assim sendo, diante da igualdade dos Poderes Legislativos, o princípio da legalidade tributária será obedecido, quando a lei ordinária que instituir ou majorar tributo originar-se daquela pessoa política que a Constituição Federal determinou ser a competente para legislar sobre a matéria que envolve tal tributo.

35. Op. cit., pp. 30-31.

36. *Direito Tributário...*, cit., p. 64.

37. Op. cit., pp. 100 e 134.

6. Legalidade Tributária e outras Fontes Legislativas.

6.1. Medidas Provisórias

O art. 62 da CF, que dispõe sobre as medidas provisórias, contém em seu bojo uma verdadeira contradição no que se refere à matéria tributária, com a nova redação dada pela Emenda Constitucional n. 32, de 11 de setembro de 2001.

Esse contra-senso manifesta-se porque no *caput* do referido artigo há a faculdade de o Chefe do Executivo adotar medidas provisórias, com força de lei, em casos de relevância e *urgência*, entretanto, já o § 2º do mesmo artigo submete a matéria tributária ao *princípio da anterioridade*, uma vez que a medida provisória que implique majoração de impostos só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte ao de sua conversão em lei. Portanto, nos parece inconciliáveis as idéias de urgência e anterioridade.

Ainda que admitamos a eficácia imediata de uma medida provisória, de modo que ela não se submetesse ao princípio da anterioridade, ainda assim sua admissão como fonte instituidora ou majoradora de tributos seria questionável, uma vez que o princípio da legalidade tributária constante do art. 150, I da CF refere-se à *lei* que estabeleça tal instituição ou majoração, e medida provisória não é lei, pois só se transformará em lei após sua aprovação pelo Congresso Nacional.

No sentido de que medida provisória não é lei, leciona Roque Carrazza, dizendo ser a medida provisória um ato administrativo em sentido amplo, apenas dotada de alguns atributos da lei, e apenas expedida pelo Chefe do Executivo em casos de relevância e urgência.³⁸

Já em relação aos impostos referidos no próprio § 2º do art. 62 da Constituição como excetuados do princípio da anterioridade, quais sejam, os de importação, os de exportação, os sobre produtos industrializados, os sobre operações de crédito, câmbio, seguro e relativos a título de valores mobiliários, e os extraordinários em caso de guerra externa ou sua iminência, também nos inclinamos no sentido da impossibilidade de serem instituídos ou majorados via medida provisória.

Isso porque, embora possa haver nesses casos a aparente conciliação à idéia de urgência, que é condição necessária à existência de uma medida provisória, a relevância e urgência em matéria tributária têm um sentido próprio e diverso daquele que legitima a edição de medidas provisórias.³⁹

38. Op. cit., p. 193.

39. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Medidas Provisórias – Sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos*. In: *Revista de Direito Tributário*, n. 45, pp. 130-142.

Tal assertiva fica melhor demonstrada tendo em mente o tratamento diferenciado que o legislador reservou a esses tributos dentro da própria Constituição Federal, ao criar dispositivos, ou nas palavras de Roque Carrazza, criar *mecanismos específicos*, para resolver as questões concernentes à urgência e ao interesse público relevante, que se relacionem a esses tributos.⁴⁰

Em relação aos impostos do art. 153, I, II, IV e V, o legislador dispõe no § 1º do mesmo artigo que o Executivo poderá alterar suas alíquotas, desde que atendidas as condições e limites estabelecidos em lei. Ora, se o Chefe do Executivo puder criar ou aumentar tributos via medida provisória, tal dispositivo (§ 1º, do art. 153) torna-se inócuo, de conteúdo vazio.

Assim, o legislador constituinte, com relação a esses impostos, e em situações de relevância e urgência, criou um mecanismo específico para que ao Executivo fosse dado o poder de aumentá-los nos limites da *lei*, e não via medidas provisórias.

Caso o Legislativo não determine as alíquotas mínimas e máximas para essas espécies tributárias, de modo que o Executivo fique impedido de utilizar a faculdade constante do § 1º do art. 153, deverá ficar subentendido que não há urgência e relevância que justifiquem sua alteração, de modo que também não poderá o Executivo lançar mão de uma medida provisória para assim as determinar.

Com relação aos impostos extraordinários do art. 154, II, ou seja, no caso de guerra externa ou sua iminência, o Presidente da República dispõe de um mecanismo específico constante do art. 137 e seu parágrafo único da Constituição, que é o *estado de sítio*, autorizando-o a exigir dos cidadãos os valores necessários para enfrentar tal situação exorbitante. Assim sendo, em caso de ameaça externa já existe um dispositivo adequado e revelador da verdadeira urgência e relevância, dispensando a utilização de uma medida provisória.⁴¹

Além desses impostos não submetidos à anterioridade tributária, outros como o empréstimo compulsório, os impostos de competência residual da União e as contribuições sociais para a Seguridade Social, também não podem originar-se de uma medida provisória, como veremos a seguir.

Em relação aos empréstimos compulsórios (art. 148 da CF) e os impostos de competência residual da União (art. 154, I da CF), eles somente poderão ser instituídos via lei complementar e, dessa forma, são incompatíveis com a adoção de medidas

40. Op. cit., p. 199.

41. Cf. Roque Carrazza, op. cit., p. 201.

provisórias, até mesmo porque, com a nova redação dada ao art. 62, por meio da Emenda Constitucional n. 32/2001, ficou vedada expressamente no § 1º, III, a edição de medidas provisórias sobre matéria reservada à lei complementar.

Quanto às contribuições sociais para a Seguridade Social, embora não estejam submetidas ao princípio da anterioridade tributária, como expresso no art. 195, § 6º da CF, tais tributos já possuem uma espécie de anterioridade, quando o referido dispositivo determina que eles terão uma *vacatio legis* de noventa dias e, portanto, a relevância e urgência a eles relacionados serão atendidas tendo em vista esse prazo, e não ao imediatismo necessário quando da edição de uma medida provisória.

A título de conclusão, podemos dizer que o legislador pátrio, tendo em vista uma análise sistemática, não pretendeu dar às medidas provisórias o poder de instituir ou de majorar tributos, uma vez que submeteu a maioria dos tributos ao princípio da anterioridade (inconciliável com a urgência necessária à edição de uma medida provisória), e, quanto aos demais, deu um tratamento especial que também excluiu a necessidade da edição de uma medida provisória. Assim sendo, em que pese o contraditório art. 62 em seu § 2º dar a entender que as medidas provisórias sejam instrumentos hábeis à instituição ou majoração tributárias, tal entendimento não deve prevalecer.

6.2. Leis Delegadas.

Tendo em vista o princípio da legalidade tributária, em que os tributos somente podem ser criados ou majorados via lei ordinária e, excepcionalmente, nos casos previstos na Constituição, via lei complementar, à primeira vista já poderíamos refutar a idéia de instituição ou majoração tributárias via leis delegadas.

Além disso, tal competência para instituir ou majorar tributos nos parece indelegável, haja vista que a Constituição não permite expressamente em nenhum momento tal delegação, até mesmo porque, caso o Legislativo pudesse transferir tal atribuição ao Executivo, ficaria esvaziado o sentido do art. 150, I da CF.

A única inovação na ordem jurídica, em matéria tributária, concedida ao Chefe do Executivo, expressamente pela Constituição, é a constante do art. 153, § 1º relacionada aos impostos dos incisos I, II, IV e V do mesmo artigo, autorizando a alteração de suas alíquotas *nas condições e limites estabelecidos em lei*.⁴²

42. Cf. Roque Carrazza, op. cit., p. 206.

Ora, se o Executivo pudesse se valer de leis delegadas para instituir ou majorar tributos, tal dispositivo também seria inócuo, de modo que a interpretação que nos parece mais correta para a harmonização das disposições constitucionais dos arts. 150, I e 153, § 1º com o disposto no art. 68, que diz respeito às leis delegadas, é a de que elas não poderão instituir ou majorar tributos.

6.3. Regulamentos.

Os regulamentos estão subordinados à lei, até porque a Constituição em seu art. 84, IV, dá a eles um caráter de meros executores da lei.

Assim sendo, essas regras gerais e abstratas expedidas pelo Chefe do Executivo, sujeitam-se ao princípio da legalidade, pois pressupõem a existência de uma lei e devem atendê-la sem infringi-la ou extrapolá-la.

Na lição de Roque Carrazza, está o regulamento abaixo da lei dentro da pirâmide jurídica, não podendo ab-rogar ou modificar seu conteúdo, submetendo-se às suas disposições.⁴³

Portanto, ao executar a lei, dando-lhe condições de eficácia, restringem-se os regulamentos ao âmbito administrativo e não vinculam o Poder Judiciário, mas apenas a Administração.

Por terem um caráter administrativo, dando à lei tributária meramente uma interpretação do conteúdo contido nesta lei, não se originam os regulamentos do Poder Legislativo e, assim sendo, não expressam aquele consentimento popular necessário à legitimação de uma intervenção na liberdade e propriedade dos contribuintes, de modo que não atendem por si sós ao princípio da legalidade tributária, não podendo instituir ou majorar tributos.

Como ensina Dino Jarach, a faculdade regulamentar deve ser utilizada para esclarecer conceitos que não estejam suficientemente explícitos nos dispositivos legais, ou para especificar princípios em determinadas situações. Entretanto, o Executivo não poderá se valer dela para instituir um conceito inexistente no texto legal, pois, se fosse possível ao regulamento definir o conceito legal em que está contido o fato imponible, flagrante seria a violação da essência do princípio da legalidade.⁴⁴

Tendo em vista que, atualmente, o Executivo expede regulamentos em matéria tributária, tais regulamentos somente não infringirão ao princípio da legalidade

43. Op. cit., p. 251.

44. Op. cit., pp. 109-110.

tributária se, segundo Uckmar: competir exclusivamente ao Legislativo determinar os elementos constitutivos do fato gerador do tributo; o Executivo promover a arrecadação tributária somente com base em lei; e o Poder Judiciário negar aplicação aos regulamentos que conflitem com normas primárias, funcionando assim como um verdadeiro controle de natureza jurídica exercido sobre a atividade legislativa do Executivo.⁴⁵

Portanto, como meros executores de uma lei existente, não podem os regulamentos instituírem ou majorarem tributos, uma vez que a obrigação tributária principal decorre justamente daquela lei, e não da faculdade regulamentar, que, no máximo, será competente para originar uma obrigação tributária acessória, também chamada de dever instrumental tributário.

7. Legalidade e Segurança Jurídica.

Com a consolidação dos Estados de Direito, tanto os indivíduos como o próprio Estado passaram a estar submetidos ao princípio da legalidade, uma vez que a lei os colocou em pé de igualdade, na medida em que a atuação tanto estatal quanto dos próprios cidadãos por ela foi limitada.

A lei, como verdadeira expressão da vontade popular, deverá ser respeitada igualmente pelos governantes e pelos governados, e dos limites por ela impostos à atuação do Estado é que nascem os direitos fundamentais dos cidadãos.

O principal instrumento de limitação da atuação estatal, e ao mesmo tempo garantidor dos direitos fundamentais do cidadão, é a lei, mais especificamente a Constituição de um Estado. Como leciona Sampaio Dória, ao dizer que é o objeto das Constituições: a composição do Poder Público, sua estruturação, e o que podem e o que não podem.⁴⁶

O Brasil como Estado de Direito, inspirado no *Bill of Rights* inglês e na *Declaração de Direitos* francesa, também acolheu em sua Constituição a idéia de garantia dos direitos fundamentais do cidadão, inclusive, dedicando o Título II, especialmente o Capítulo I, à sua proteção.

Devido à existência na Lei Suprema pátria dessas garantias, criam-se direitos subjetivos oponíveis, inclusive, ao Estado, vinculando os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

45. Op. cit., pp. 33-37.

46. DÓRIA, Antônio de Sampaio. *Direito Constitucional*. São Paulo: Max Limonad, 1960, v. 3, p. 588.

A importância do princípio da legalidade manifesta-se, principalmente, quando se constata que, embora inatos os direitos fundamentais dos cidadãos, eles só se transformam em direitos subjetivos oponíveis quando integram o ordenamento jurídico. Portanto, da lei decorre essa oponibilidade e essa limitação à atuação estatal diante desses direitos individuais.

Da mesma forma, quando o Estado exerce o poder de tributar deve sempre observar os limites impostos pela lei, visto que, assim o fazendo, estará observando também os direitos subjetivos individuais dos contribuintes que nela estão contidos.

Todos esses direitos fundamentais concernentes à tributação passaram a ser denominados na doutrina de *estatuto do contribuinte*, como sendo o conjunto de dispositivos constitucionais, em matéria tributária, que determina quais sejam os direitos e deveres do contribuinte diante das pretensões do Estado e, na lição de Paulo de Barros Carvalho, tais direitos e deveres, quando encontrados em níveis infraconstitucionais, terão que se guiar por aqueles constantes da Constituição para serem considerados dotados de juridicidade.⁴⁷

Assim sendo, na Constituição é que o legislador encontra delimitada a área de tributação nos âmbitos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, não podendo ultrapassar esses limites que, em última análise, são as marcas divisórias entre o que é legal e o que é arbitrário.

Como assevera Paulo de Barros Carvalho, a diretriz do princípio da legalidade é exatamente a estipulação desses limites objetivos por meio de uma norma jurídica de posição privilegiada.⁴⁸

Mas, como ensina José Souto Maior Borges, para que tais normas jurídicas possam dar efetividade a essas garantias erigidas pela Constituição, elas deverão tornar *segura* a vida das pessoas e das instituições.⁴⁹

Caberá então à lei a garantia de que o arbítrio será extirpado das relações entre Estado e particulares, ou como lecionou Alfredo Becker, *o direito positivo conferirá certeza à incerteza das relações sociais*.⁵⁰

47. CARVALHO, Paulo de Barros. *Estatuto do Contribuinte. Direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre Fisco e Contribuinte*. In: *Vox Legis*, n. 141, p. 36.

48. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 149.

49. BORGES, José Souto Maior. *Princípio da Segurança Jurídica na criação e aplicação do tributo*. In: *Revista de Direito Tributário*, n. 63, pp. 206-207.

50. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 68.

Tais ideais de segurança jurídica e certeza do Direito, apesar de mais abrangentes que a da própria legalidade, permeiam o seu significado, principalmente quando relacionados à matéria tributária, em que o princípio da legalidade apresenta-se como reserva absoluta de lei formal, pois todos os elementos substanciais do tributo deverão dela constar, assim como o critério de decisão do caso concreto.

À medida em que a *lei* torne possível ao contribuinte perceber, de maneira objetiva, quais são seus direitos e deveres em relação ao Fisco, alcança-se a essência da segurança jurídica, uma vez que seu conteúdo formal é a certeza do direito e o seu conteúdo material é o que se convencionou chamar na doutrina alemã de *proteção da confiança*.⁵¹

Assim sendo, o princípio da legalidade transforma-se em um valioso instrumento por meio do qual será atingida a segurança jurídica, pois:

- a. elimina-se o juízo de probabilidade, que é incompatível com a natureza de um dever-ser (norma jurídica);
- b. propaga-se no seio da sociedade a idéia de que as relações jurídicas serão desenvolvidas sob o manto da previsibilidade.

De modo que, afastada a idéia de probabilidade, em decorrência desse sentimento de previsibilidade, poderá o contribuinte agir com *confiança*.

Como ensina Paulo de Barros Carvalho, uma vez conhecidas as normas jurídicas, poderão os cidadãos planejarem suas ações futuras, já que o sentimento de previsibilidade os tranqüiliza. Essa bidirecionalidade entre o passado e o futuro é fundamental para que se estabeleça a chamada segurança jurídica.⁵²

Essa necessidade de previsibilidade objetiva, sem a qual não existirá segurança nas relações jurídicas, a nosso ver, foi ultrajada pela Emenda Constitucional n. 3, de 17 de março de 1993, pois o legislador ao inserir o § 7º no art. 150 da CF, possibilitou à lei tributária originar obrigação tributária por meio de um fato gerador futuro.

A instituição da substituição tributária para frente, ou responsabilidade tributária por fato futuro, no ordenamento pátrio, permitiu que a lei tributária pudesse criar tributos a partir de fatos não-ocorridos, mas com grande probabilidade de ocorrerem no futuro, de modo que as obrigações tributárias serão originadas de verdadeiras presunções legais.

51. Cf. Alberto Xavier, *Os Princípios...*, cit., p. 45.

52. Op. cit., p. 147.

A impossibilidade de se fazer valer essa regra decorre dos próprios direitos fundamentais do contribuinte erigidos na Constituição, uma vez que não se pode atribuir uma obrigação tributária a um indivíduo que não tem nem ao menos a certeza de que é, de fato, sujeito passivo daquela obrigação.

Até mesmo porque, a segurança jurídica depende dessa *certeza* e abomina essa possibilidade ou probabilidade de ocorrência futura, como antes mencionado.

Os direitos e garantias individuais devem estar protegidos dessa agressão, pois são, inclusive, assegurados no texto constitucional em seu art. 60, § 4º, IV, ou seja, estão entre aquelas disposições que a doutrina convencionou chamar de *cláusulas pétreas*.

Concordamos com o parecer de Roque Carrazza, que considera tal dispositivo inconstitucional, visto que se originou de uma *emenda constitucional inconstitucional*, onde o legislador constituinte, como constituinte derivado que é, deveria ter respeitado o direito fundamental do contribuinte de ser tributado apenas com base em fatos geradores já ocorridos.⁵³

Uma vez desrespeitado pelo constituinte esse direito fundamental do contribuinte, desrespeitada foi uma cláusula pétrea limitadora daquele poder, de modo que se apresentou inconstitucional a sua manifestação por meio desse odioso § 7º do art. 150.

Aliás, quando se trata de segurança jurídica, deve ser evitada ao máximo a utilização de presunções, ficções e indícios, principalmente em matéria tributária (que envolve a idéia de tipicidade fechada, como visto), de modo que, quando admitidas, deverão se coadunar com os princípios constitucionais.

Tais artificios técnicos só serão admitidos se decorrerem de uma norma jurídica expressa e em conformidade com a Constituição. Portanto, a utilização das presunções, ficções e indícios está também vinculada ao princípio da legalidade como instrumento da segurança jurídica.

Em nome da segurança jurídica, a lei deverá também garantir que os contribuintes tenham livre acesso ao Poder Judiciário, sempre que eles se sentirem lesados pelo Fisco em sua liberdade e propriedade individuais. Isso decorre do próprio texto constitucional, em seu art. 5º, XXXV: *a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*.

São Paulo, março de 2003.

53. Op. cit., p. 308 e ss.