

“AINDA SOBRE LEGALIDADE TRIBUTÁRIA: UMA EXAME DAS SUAS FUNÇÕES EFICACIAIS COMO INSTRUMENTO DO CONTROLE DO PODER DE TRIBUTAR”.

Resumo: O ensaio pretende revisitar o tema da “legalidade tributária”, buscando determinar as funções eficaciais que a norma insculpida no artigo 150, I da Constituição desempenha. A metodologia utilizada percorre um caminho em busca do sentido mínimo da legalidade no âmbito tributário, colhendo na tradição histórica a conformação mais adequada, chegando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no intuito de identificar o papel desempenhado pela legalidade. Concluí-se que a legalidade possui quatro eficácias preponderantes: (a) buscar o consentimento do cidadão por meio de seus representantes eleitos; (b) estabelecer balizas formais à tributação; (c) limitar a atividade administrativa tributária e (d) estabelecer limitações conceituais à hipótese de incidência.

Palavras-chaves: Princípio – legalidade – poder legislativo – lei – segurança jurídica.

INTRODUÇÃO

A chamada legalidade tributária, princípio da legalidade ou tipicidade tributária já foi objeto de inúmeros trabalhos de elevado valor acadêmico, figurando na história do Direito Tributário com seus reconhecidos méritos. Sendo assim, a proposta de voltar a escrever sobre um tema que já foi objeto de tantos estudos se revela das mais árduas, agravada pela tarefa de homenagear um dos maiores tributaristas brasileiro, Hugo de Brito Machado.

A proposta defendida neste trabalho, por certo não é revolucionária, mas tem a humilde pretensão de acrescentar algumas questões ao debate da norma inserida na Constituição e que é considerada por muitos como uma das mais importantes da seara tributária. Pretende-se, portanto, falar com uma abordagem diferente do mesmo tema, utilizando um método diferente na esperança de colher resultados diferentes daqueles já trazidos pela prestigiosa doutrina pátria. O que se propõe, pois é um modelo de análise constitucional-sistemático ou constitucionalmente orientado, onde se privilegia a concretização e implementação de normas (princípios, postulados e regras) constitucionais na jurisprudência. Pretende-se, portanto, colaborar com a estruturação de uma argumentação jurídica fundada na Constituição Federal e nas decisões do Supremo, tornando o trabalho de aplicação do direito mais preciso e intersubjetivamente controlável, evitando-se, com isso, decisões puramente arbitrárias. A proposta tem a expectativa de demonstrar como a legalidade tributária é interpretada pela Corte responsável pela guarda da Constituição, buscando construir sentido e oferecer critérios que fugiriam da mera especulação opinativa.

Para tanto, a investigação foi dividida em duas partes. Num primeiro momento, a pesquisa preocupa-se em oferecer um conceito da legalidade tributária. Não um conceito desejado pelo autor,

Ainda sobre legalidade tributária: um exame das funções eficaciais como instrumento de controle do poder de tributar. *Revista de Direito Tributário* (São Paulo), v.1, p.124 - 141, 2015.

mas sim uma definição compartilhada pela comunidade científica, consagrada na história e reconhecida pela jurisprudência. Num segundo momento, o ensaio se propõe identificar as eficácias que são emanadas da legalidade tributária sempre amparando-se naqueles efeitos que são reconhecidos pelo Supremo Tribunal Federal. A proposta, portanto, longe de ser inovadora ou inédita, tem a intenção de ser útil. Significa dizer que a pesquisa procura demonstrar o conteúdo mínimo compartilhado da legalidade tributária e os efeitos que a jurisprudência reconhece à norma no intuito de auxiliar os operadores na resolução de conflitos nos quais a legalidade é invocada.

1. PARTE CONCEITUAL DA LEGALIDADE.

Esta primeira parte do ensaio tem o propósito de clarificar conceitos e tornar preciso o alcance da norma objeto de estudo. A busca de um significado para a expressão “legalidade” em matéria tributária demandará um investigação, ainda que não exaustiva, do sentido atribuído pela história. Num segundo momento, será abordada a contribuição que tradição constitucional brasileira conferiu à norma, chegando ao ponto de identificar o papel da legalidade na formação do Sistema Tributário Nacional. O final deste percurso autorizará a identificação da importância, significado e alcance da legalidade no direito pátrio.

1.1. RAÍZES DA LEGALIDADE.

A idéia de sujeitar o poder do Estado de tributar à anuência do Poder Legislativo é, por vezes, remetida à Magna Carta de 1215 e, em outros registros, relacionada aos anos que antecederam a independência das colônias inglesas na América quando cunhou-se a expressão “no taxation without representation”. Em verdade, a origem da legalidade ou “direito de concordar com a tributação”, como se refere Luís Eduardo Schoueri, é mais remota. Atribui-se a formação do conceito de legalidade à expressão romana “nullum tributum sine lege”, chamado à época de consentimento fiscal corporativo¹. Há, também, registros que datam de 614 na Europa, quando o Édito de Paris selava um acordo entre os Reinos Francos estabelecendo que em qualquer povoado que se tenha exigido tributo e levado aquela população à insurgência, deveria ser instaurada investigação e o tributo seria abolido. Este é o registro da proibição de um tributo inaudito (*exactio inaudita*)².

¹ TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário*. trad. Luiz Dória Furquim. V. I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 236.

² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 2011, p. 269. ADAMS, Charles. *For goo ande vil. The impact of taxes on the course of civilization*. 2 ed. Nova York: Madison, 1999, p. 139. Refere Charles Adams: “Harsh and punitive measures against new or excessive taxation had their origin in the Edict of Paris of A.D. 614, sometimes likened unto Magna Carta. The Edict was a treaty between rivals kings in the Frankish Kingdom wich spread over most of northern Europe”.

Na Inglaterra medieval, a interferência dos súditos tem origens remotas que antecedem seguramente a carta do Rei João Sem Terra. A expressão “aid” ou “auxilia”, por exemplo, significava a ajuda dos vassallos aos suseranos, sendo inerente à relação suserania e vassalagem³. Contudo, pairava a idéia de que o rei deveria viver com seus próprios meios, vale dizer, deveria manter a coroa com chamada tributação ordinária, sendo a contribuição extra do súdito exigida em situações excepcionais, decorrendo daí a necessidade de contar com a anuência de órgãos representativos para exigir o tributo⁴. Registra-se que o imposto sobre o patrimônio chamado de “saladin tith” exigido por Henrique II nos idos de 1188 tinha o propósito de fazer frente as despesas das cruzadas contra Saladino⁵. Para a instituição do “saladin tith”, Henrique II buscou aprovação do Conselho Nacional do Rei, assim como do “jury of neighbours”. Idêntica providência foi adotada em 1198 para se instituir a chamada “carucage”. Em que pese a Magna Carta de 1215 tenha ganhado maior notoriedade, os registros históricos demonstram que a origem da necessidade de se obter “concordância do contribuinte” está ancorada nestes fatos históricos⁶.

O Rei João Sem Terra (John Lackland) tornou-se famoso justamente por tentar abandonar a prática antes noticiada, vale dizer, ainda que a busca do consenso não se desse nos moldes democráticos que conhecemos, havia certa consulta, notadamente à burguesia. De efeito, o seu reinado foi marcado pela adoção de algumas medidas impopulares e comportamentos que afrontaram os súditos culminando com a tomada de Londres em 1215 pelos barões revoltosos. Dentre outros fatos históricos que estimularam a revolta, a exigência de tributos para financiar as campanhas militares mal sucedidas foi definitivamente o estopim que culminou com a assinatura da Magna Carta. A carta, tida

³ POLLOCK, Frederick; MAITLAND, Frederic William. *The history of English Law before the time of Edward I*. Vol. I. Ed. Indianápolis: Liberty Fund, p. 369. Referem, os autores: “On three occasions of extraordinary expenses, the king’s tenant-in-chief were bound to give an AID, AUXILIUM, to the king. First: when the King made his eldest son a Knight; secondly, when he married out his eldest daughter; and, lastly, should he be captive, to ransom his person. These auxilia were assessed upon the fee; and, except on the three occasions before mentioned, the king has no right to put his hand upon the person of military tenant”. POLLOCK, Frederick; MAITLAND, Frederic William. *The history of English Law before the time of Edward I*. Vol. I. Ed. Indianápolis: Liberty Fund, p. 21.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 2011, p. 270. DELLSTEDT, Christoph. *Die Steuer als instrument der politik*. Berlim: Dunker and Humblot, 1966, p. 73.

⁵ “A new form of general tax was introduced into our fiscal system by Henry II., in which eventually the land tax on the knight’s fee, the tallage of royal demesne, and the other forms of direct taxation merged. This touched all moveables, reaching the landowner, through his cattle, farming stock, and corn and other produce of lands, and the burgher or townsman, through his furniture, money and stock-in-trade, and was first introduced into this country on the occasion of the Saladin tith, in 1188. A tax on moveables, levied in several countries in Europe, towards the expenses of the first crusade, had been collected by means of chests erected in the churches. Into these the contributories were required to put so much in the pound on the value of their effects and the debts of which they had a certainty of being paid. An oath had been required of them that the total was justly summed up, and false swearing and fraud were punished by the penalty of excommunication. But in ancient, as in modern times, in taxation, oaths have ever been little regarded. The oath of the taxpayer never has formed the basis of fair taxation, except in connection with some power of verification”. POLLOCK, Frederick; MAITLAND, Frederic William. *The history of English Law before the time of Edward I*. Vol. I. Ed. Indianápolis: Liberty Fund, p. 59.

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 2011, p. 270.

Ainda sobre legalidade tributária: um exame das funções eficazes como instrumento de controle do poder de tributar. *Revista de Direito Tributário (São Paulo)*, v.1, p.124 - 141, 2015.

por muitos como precursora das Constituições, tinha três pontos fundamentais: em primeiro lugar, a Igreja teria liberdade para encontros Eclesiásticos; em segundo lugar, a cobrança de tributos além dos níveis normais deveria ser precedida de anuência dos súditos; e, em terceiro lugar, nenhum homem livre seria punido exceto naqueles casos previstos na *common law*⁷.

Outro fato histórico que marcou de forma indelével o Direito Tributário remonta aos idos de 1750 e que precederam a independência norteamericana. Os colonos britânicos, insatisfeitos com a falta de representatividade junto ao distante parlamento britânico, insurgiram-se contra a tributação da colônias cunhando a famosa expressão “no taxation without representation”. Portanto, as raízes da legalidade aqui destacadas remontam ao Estado absolutista atenuado por frágeis lampejos democráticos. No Estado chamado “absoluto”, a vontade do Príncipe sobrepõe-se a qualquer limitação, constituindo-se os eventos destacados em embriões do conceito de legalidade que venho a ser consagrado nos ordenamentos contemporâneos⁸. A investigação empreendida permite compreender o sentido que a norma examinada possui hoje. Não se pode defender uma idéia de legalidade tributária desatrelada da consistência democrática que a história tratou de agregar ao referido princípio, exigindo que o exercício do poder de tributar seja precedido de consulta aos representantes do povo.

1.2. DEFINIÇÃO CONCEITUAL DE LEI E IMPLICAÇÕES COM A DEFINIÇÃO DE LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

Em língua portuguesa a expressão “lei” apresenta mais de um sentido, podendo ser desde ato emanado pelo Poder Legislativo, chegando a expressar “norma” ou até mesmo “direito”⁹. Tércio Sampaio Ferraz Junior alerta para o equívoco de se igualar a idéia de “lei” ao conceito de “norma”,

⁷ Diz Sydney Mitchell: “The increase in their frequency and severity with which the royal rights in connection with them were insisted on led to the combination of the barons which resulted in the establishment of an effective check on the king’s control of taxation”. MITCHELL, Sydney Knox. *Studies on taxation under John and Henry III*. New Haven: Yale University, p. 7.

⁸ José Manuel Sérvulo Correia alerta para o fato de ainda mesmo na idade média era possível verificar limitações jurídicas ao poder do monarca. Parafrazeando Martin de Albuquerque, refere que “durante grande parte da Idade Média, a concepção política fundamental fora a da supremacia do Direito, mas sobretudo um Direito consuetudinário, proveniente do consentimento do povo e não da vontade do monarca. No renascimento português, o príncipe constitui já a fonte do Direito, mas encontra-se limitado pelas regras que cria, bem como pela lei divina e pela lei natural”. CORREIA, José Manuel Sérvulo. *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*. Coimbra: Almedina, 2003, p. 19. Refere Jacques Chevallier que o Estado de Polícia reconhecia o Direito, mas apenas na sua versão puramente formal. CHEVALLIER, Jacques. *L’Etat de droit*. 3 ed. Paris: Montchrestien, 1999, p. 16.

⁹ Definição vernacular de lei: “1. Regra de direito ditada pela autoridade estatal e tornada obrigatória para se manter a ordem e o progresso numa comunidade. 2. Norma(s) elaborada(s) e votada(s) pelo poder legislativo. 3. Obrigação imposta pela consciência e pela sociedade. 4. Norma, regra. HOLANDA, Aurélio Buarque de. *Dicionário da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1985, p. 289. Hugo de Brito Machado faz idêntico alerta: “Como as palavras em geral, a palavra lei tem diversos significados. Mesmo no campo da Ciência do Direito, tal palavra é plurissignificativa. Há quem sustente, por exemplo, ser lei a norma de conduta social obrigatória, definição demasiadamente genérica e, por isso mesmo, absolutamente insuficiente”. MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 34.

dizendo que lei é a fonte de direito ou “revestimento estrutural da norma”, já a norma é a prescrição que pode estar contida na lei ou outro ato normativo¹⁰. Lei em sentido técnico pode ser definida como o preceito jurídico escrito, proveniente de autoridade estatal competente de caráter geral e abstrato. Num sentido amplo, pode-se dizer que lei seria toda a qualquer fonte normativa, incluindo-se nesta acepção a lei divina, os costumes, a jurisprudência e as normas emanadas pelo Estado. Num sentido mais estrito, entende-se por lei aquela norma emanada pelo Poder Legislativo. Assim, a lei é a decorrência de uma atividade legislativa que, por sua vez, tem relevância ímpar, não podendo ser resumida ao ato de formular normas. Segundo Riccardo Guastini, formular uma norma é um ato bruto, enquanto que legislar – introduzir as normas formuladas em um ordenamento jurídico – é um ato “institucional” ou, melhor dizendo, uma sequência de atos institucionais, guiados por normas jurídicas constitutivas¹¹.

Há, ainda, a distinção entre lei em sentido formal e lei em sentido material¹². No primeiro caso, considera-se lei em sentido formal aquele ato normativo analisado sob o aspecto da sua constituição, vale dizer, modo de sua produção. De outra banda, lei em sentido material é a norma identificada pelo seu conteúdo¹³. Antes de mera classificação doutrinária, a distinção traz consequências importantes que serão apreciadas na segunda parte deste ensaio. No entanto, por ora, pode-se afirmar que a noção de legalidade pressupõe a edição de lei não somente no seu sentido formal, como também em seu sentido material¹⁴. Sendo assim, em termos bastante singelos, pode-se dizer que lei é o ato normativo emanado pelo Poder Legislativo¹⁵. Ocorre que a Constituição Brasileira arrola como atos criados pelo processo legislativo: “I - emendas à Constituição; II - leis complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos; VII – resoluções”, conforme

¹⁰ “A noção de lei, contudo, não é fácil de determinar. Antes de mais nada, como vimos, é preciso evitar a confusão entre lei e norma. A norma é uma prescrição. A lei é a forma de que se reveste a norma ou um conjunto de normas dentro do ordenamento. Nesse sentido, a lei é a fonte do direito, isto é, o revestimento estrutural da norma que lhe dá a condição de norma jurídica”. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 199.

¹¹ GUASTINI, Riccardo. *Distinguendo: Estudios de teoría y metateoría del derecho*. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 307.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 34.

¹³ Tércio Sampaio Ferraz Junior sintetiza a distinção da seguinte forma: “Resumidamente, podemos distinguir, então, entre leis materiais, isto é, leis caracterizadas por sua natureza (produção solene e institucionalizada de normas gerais) e leis formais ou caracterizadas pela forma (conteúdos que adquirem o caráter de lei porque o obedecem a sua forma de produção)”. FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 201.

¹⁴ No mesmo sentido escreve Luciano Amaro: “Quando se fala em reserva de lei para a disciplina do tributo, está-se a reclamar lei material e lei formal. A legalidade tributária não se contenta com a simples existência de comando abstrato, geral e impessoal (lei material), com base em que sejam valorizados os fatos concretos. A segurança jurídica requer lei formal, ou seja, exige-se que o comando, além de abstrato, geral e impessoal (reserva de lei material), seja formulado por órgão titular de função legislativa (reserva de lei formal)”. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 116.

¹⁵ Luiz Felipe Silveira Difini estabelece que: “Lei em sentido lato é a expressão que compreende todos os atos normativos, ou atos que contêm disposições gerais, aplicáveis indistintamente a todos que se encontrem nas situações previstas em lei. Abrange desde as normas gerais de hierarquia até aquelas situadas em degraus inferiores da hierarquia legislativa”. DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 116.

Ainda sobre legalidade tributária: um exame das funções eficazes como instrumento de controle do poder de tributar. *Revista de Direito Tributário (São Paulo)*, v.1, p.124 - 141, 2015.

redação do art. 59. Se, como visto, a legalidade tributária pressupõe a edição de lei para instituir ou majorar tributo, qual ou quais destes atos normativos antes arrolados serviriam para atender o preceito do artigo 150, I da Constituição?

A questão remete à tormentosa discussão sobre a chamada hierarquia legislativa, tema bastante caro ao Direito Tributário e que já ensejou inúmeras controvérsias submetidas ao Supremo Tribunal Federal¹⁶. A jurisprudência da Suprema Corte brasileira se consolidou no sentido de não reconhecer hierarquia entre os diferentes atos normativos emanados pelo Poder Legislativo, estabelecendo, em verdade, distinção em relação à competência que a Constituição reserva a cada modalidade¹⁷. Dessa forma, em poucas palavras, resumindo a discussão aos limites estabelecidos neste ensaio, a Constituição define competências para cada ato normativo expedido pelo Poder Legislativo, de sorte que não há falar em hierarquia entre as espécies referidas no artigo 59. Há, em verdade, delimitação de competência, de sorte que as matérias reservadas à Constituição somente podem ser tratadas por meio de emendas constitucionais, temas restritos à lei complementar somente podem ser disciplinadas por este tipo legislativo e assim sucessivamente¹⁸.

Logo, quando se diz que a Constituição submete o tratamento da matéria tributária à lei, está se referindo ao sentido mais amplo, abarcando todos os atos normativos arrolados no artigo 59. Obviamente, para saber se o tema a ser regulado deverá ser veiculado por emenda à Constituição, lei complementar, lei ordinária, medida provisória, lei delegada, decreto legislativo ou resolução, deve-se cotejar o tema com a competência definida na Constituição. Assim, por exemplo, se o tema a ser tratado for referente à imunidade tributária, somente poderá ser disciplinado por meio de emenda à Constituição. Por outro lado, se a questão a ser regulada disser respeito às matérias referidas no artigo 146, por exemplo, não haverá dúvida que o tema precisará ser submetido ao processo legislativo próprio da lei complementar. Se, por hipótese, a matéria for referente “as alíquotas aplicáveis às

¹⁶ No julgamento da modificação implementada pela Lei ordinária nº 9.718 na disciplina da COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70, o Supremo Tribunal Federal consolidou entendimento de que não há hierarquia entre lei ordinária e lei complementar: “Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento”. (RE 377457, Rel. Min. GILMAR MENDES, Pleno, j. 17/09/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-241).

¹⁷ RE 518672 AgR, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, 2 T, j. 26/05/2009, DJe-113 19.06.2009.

¹⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 131. BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar Tributária*. São Paulo: RT, 1975. TORRES, Heleno Taveira. *Código Tributário Nacional: Teoria da Codificação, função das Leis Complementares e posição hierárquica no Sistema*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 71.

Ainda sobre legalidade tributária: um exame das funções eficaciais como instrumento de controle do poder de tributar. *Revista de Direito Tributário* (São Paulo), v.1, p.124 - 141, 2015.

operações e prestações, interestaduais e de exportação”, este assunto será veiculado por meio de resolução do Senado Federal (art. 155, § 2º, IV da CF).

Penderia dúvida nas hipóteses em que a Constituição silencia, isto é, quando não há determinação de qual seria o tipo legislativo próprio para a veiculação da matéria a ser legislada. No entanto, desde o julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, consolidou-se entendimento de que o silêncio da Constituição indica que a matéria pode ser tratada tanto por lei ordinária, quanto por medida provisória¹⁹. No tocante à questão das medidas provisórias, discutiu-se durante longo período sobre a constitucionalidade de tal ato normativo veicular matéria tributária²⁰. Em que pese o acalorado debate travado em sede doutrinária sobre o tema, a posição do Supremo Tribunal Federal aponta para a admissibilidade da utilização de medida provisória, conquanto sejam observados os requisitos impostos pelo artigo 62 da Constituição²¹.

Pode-se, ainda, estabelecer uma terceira discussão em torno do texto da Constituição que dispõe sobre a legalidade tributária. Considerando que o texto do artigo 150, I estabelece que “(...) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”, poder-se-ia defender que a reserva à lei estaria limitada apenas às hipóteses em que houvesse necessidade de criar um tributo novo ou aumentar aqueles já existentes. No entanto, não paira dúvida alguma de que o sentido da legalidade tributária é bem mais amplo do que circunscrever a legalidade às hipóteses de aumento ou criação. Em verdade, a submissão do Direito Tributário à lei diz respeito à definição da hipótese de incidência como um todo, descrevendo todos os seus elementos, consoante dispõe o artigo 97 do Código Tributário Nacional²².

1.3. CONSAGRAÇÃO DA LEGALIDADE COMO ELEMENTO CENTRAL DA RIGIDEZ DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.

O Sistema Constitucional Tributário adotado pelo Brasil possui uma característica que lhe é muito peculiar, vale dizer, a rigidez do Sistema Tributário é uma consagração dos avanços históricos

¹⁹ ADC 1, Rel. Min. MOREIRA ALVES, Pleno, j. 01/12/1993, DJ 16-06-1995 PP-18213. No mesmo sentido: RE 377457, Rel. Min. GILMAR MENDES, Pleno, j. 17/09/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008.

²⁰ Consultar dentre outros: ÁVILA, Humberto. *Medida provisória na Constituição de 1988*. Porto Alegre, Safe, 1997; CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Medidas provisórias*. 2 ed. São Paulo: Max limonad, 1999.

²¹ Dentre outros precedentes: ADI 1397 MC, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, Pleno, j. 28/04/1997, DJ 27-06-1997 PP-30224.

²² MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 27. No mesmo sentido: VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007, p. 127. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 279.

obtidos no país. Assim sendo, é preciso fazer um breve repasse na tradição constitucional pátria para identificar o sentido e a força que a legalidade tributária hauriu das Constituições Brasileiras. A começar pela Constituição do Império.

As reminiscências absolutistas ficaram marcadas na primeira Constituição Brasileira, mesmo tendo este modelo sido superado pelas revoluções liberais na Europa. De efeito, a primeira Carta Magna Brasileira é cópia da francesa de Luis XVIII adaptada por Benjamin Constant, reservando, tanto lá quanto cá, poder e arbítrio ao Imperador²³. Não se pode perder de vista, outrossim, que sendo fruto de um período histórico bastante significativo – pós revoluções liberais – a marca da limitação do Poder Estatal em nome de garantias e determinados direitos do cidadão é visível²⁵. Considerando que na Europa os Estados liberais passaram a proteger os direitos chamados pelos constitucionalistas como sendo aqueles de primeira geração²⁶, no Brasil não poderia ser diferente. A liberdade, a segurança individual e a propriedade, direitos fundamentais de primeira geração, são garantias invioláveis segundo o artigo 179 da Constituição de 1824²⁷.

²³ Comungando da percepção aqui defendida, Paulo Bonavides e Paes de Andrade ressaltam o caráter dualista que habitava a Constituição do Império, ora assumindo feição liberal, ora escancarando o caráter absolutista: “Pelo conteúdo também, porque a Constituição mostrava com exemplar nitidez duas faces incontrastáveis: a do liberalismo, que fora completa no Projeto de Antônio Carlos, mas que mal sobrevivia com o texto outorgado, não fora a declaração de direitos e as funções atribuídas ao Legislativo, e a do absolutismo, claramente estampada na competência deferida ao Imperador, titular constitucional de poderes concentrados em solene violação dos princípios mais festejados pelos adeptos do liberalismo”. BONAVIDES, Paulo e ANDRADE, Paes de. *História Constitucional do Brasil*. 4 ed. Brasília: OAB, 2002, p. 105.

²⁴ A Constituição de 1824 outorgada por Dom Pedro I confere poderes especiais à figura do imperador, concentrando numa só pessoa o Poder Executivo (art. 102) e Moderador (art. 98), reservando ainda supremacia do monarca sobre o Legislativo (art. 13) e sobre o chamado Poder Judicial (art. 154). O vezo absolutista deixa resquícios no texto constitucional de 1824 quando preconiza, em seu artigo 99, a absoluta irresponsabilidade do Imperador. A característica arbitrária do chamado Estado de Polícia como refere Otto Mayer é realçada quando resume que “frente aos súditos, seu poder não tem limites jurídicos, o que deseja é obrigatório”. MAYER, Otto. *Derecho Administrativo alemán*. T. I. Buenos Aires: Depalma, 1949, p. 48.

²⁵ Aos autores Paulo Bonavides e Paes de Andrade a marca liberal é inegável na Constituição imperial. BONAVIDES, Paulo e ANDRADE, Paes de. *História Constitucional do Brasil*. 4 ed. Brasília: OAB, 2002, p. 105.

²⁶ As terminologias variam de acordo com os autores, como bem identifica José Joaquim Gomes Canotilho. Para o autor português algumas definições apresentam apenas valor histórico, outras pecam pela imprecisão. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 393-8. No mesmo sentido: ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa*. 1976. 2 ed. Coimbra: Almedina, 2001, p. 173. Ingo Sarlet, de seu turno, utiliza a definição “direitos fundamentais da primeira dimensão”, alertando que a utilização do termo “geração” pode conduzir a equivocada idéia de substituição gradativa de uma geração por outra, quando na verdade deve-se compreender a evolução dos direitos fundamentais como um processo cumulativo. SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 53. Adota-se a classificação largamente utilizada nos meios acadêmicos de “gerações” por melhor expressar a idéia de sucessão no tempo apenas, já que indissociável a idéia de complementariedade de uma geração à outra.

²⁷ Em que pese algumas garantias não se dirigissem exclusiva e diretamente à tributação, inegável reconhecer a influência que o texto constitucional já exercia sobre o poder de tributar no Brasil Império. O contratualismo de John Locke e seu legado na formação dos direitos individuais consagrados como de primeira geração é destacado por José Manuel Sérvulo Correia que diz: “Desde o início, a função primordial da colectividade seria a protecção dos direitos individuais dos seus membros, centrado na vida, na liberdade e na propriedade. Aqui reside a gênese da idéia-força da liberdade e propriedade”. CORREIA, José Manuel Sérvulo. *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*. Coimbra: Almedina, 2003, p. 21. Os valores preservados pelo Estado de Direito liberal é compartilhado por Luis Felipe Difini que identifica naquela primeira versão do Estado de Direito o “paradigma jurídico-político da burguesia enquanto classe revolucionária. DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Princípio do Estado Constitucional democrático de direito*. in: Revista da Ajuris n. 102, p. 163.

Na seara tributária, a Constituição de 1934 prosseguiu no caminho do aprimoramento dos institutos de Direito Tributário. Pela primeira vez é inscrito no texto da Constituição regra específica vedando a bitributação, fenômeno entendido como a exigência do mesmo tributo por diferentes entes da federação. Pela primeira oportunidade também a Constituição condiciona a instituição de tributo à lei, consoante dispunha o artigo 17. Em que pese o regime ditatorial, a Constituição de 1937 promoveu progresso no tocante às limitações à tributação, aperfeiçoando a rigidez do sistema, conforme identifica Geraldo Ataliba, que chama a Carta de 1937 de “rígida, exaustiva, minuciosa, casuística e abrangedora”²⁸.

Já a Constituição promulgada em 18 de setembro de 1946 tinha como grande compromisso restaurar conquistas das Constituições de 1891 e 1934, tolhidas com o regime ditatorial de 1937. Assim recordam, Aliomar Baleeiro e Barbosa Lima Sobrinho, com socorro no discurso do então Deputado Hermes Lima, o clima político da época²⁹. Houve no texto de 1946 uma profusão de limitações ao poder de tributar, incluindo vedação de tributação sobre templos, bens, rendas e serviços de partidos políticos, instituições educacionais e assistenciais e papel destinado exclusivamente a jornais, periódicos e livros (art. 31). No perpasso do Constitucionalismo brasileiro, não é demasiado abordar a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 que para muitos autores foi o marco da autonomia do Direito Tributário consagrado na Constituição³⁰. Com efeito, pela primeira vez na história do país a Constituição reservou um capítulo próprio ao “Sistema Tributário”³¹. A inserção de um capítulo destacado para o Direito Tributário na Constituição significou muito mais que uma mera modificação legislativa. Representou, em verdade, uma maturação dogmática e institucional demonstrando através do texto constitucional a importância que a tributação tem na vida da sociedade³². Em que pese a Constituição de 1967 esteja maculada para sempre como uma carta outorgada pelo regime militar, no

²⁸ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 66.

²⁹ BALEEIRO, Aliomar e LIMA SOBRINHO, Barbosa. *Constituições Brasileiras: 1946*. Brasília: Senado Federal, 2001, p. 14.

³⁰ FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. v. I. São Paulo: Resenha Tributária, 1971, p. 12.

³¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976, p. 14.

³² A idéia era sustentada por Ruy Barbosa Nogueira que dizia em 1976 que: “O vigente sistema tributário do Brasil é fruto de evolução histórica e de recente teorização ou racionalização, realizada com a reforma tributária feita pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965 que, com alterações, foi inserida na Constituição de 1967”. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1976, p. 30. Recorda o autor que: “A idéia de racionalização foi mesmo visada pelo legislador da Emenda nº 18, que esclareceu: ‘...a Comissão procurou subordinar seus trabalhos a duas premissas que adotou como fundamentais. A primeira delas é a consolidação dos impostos de idênticas naturezas em figuras unitárias, definidas por via de referência às suas bases econômicas, antes que a uma das modalidades jurídicas que pudessem revestir. A segunda premissa é a concepção do sistema tributário como integrado no plano econômica e jurídico nacional, em substituição ao critério atual e histórico, de origem essencialmente política, da coexistência de três sistemas tributários autônomos, federal, estadual e municipal’”. Cf. FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. v. I. São Paulo: Resenha Tributária, 1971, p. 63.

Ainda sobre legalidade tributária: um exame das funções eficaciais como instrumento de controle do poder de tributar. *Revista de Direito Tributário (São Paulo)*. , v.1, p.124 - 141, 2015.

campo tributário houve inegável consolidação de conceitos e institutos que vigoram até os dias atuais. As limitações constitucionais foram praticamente repetidas do texto constitucional precedente.

O vácuo de democracia percebido no país entre os períodos ditatoriais mencionados impregnou a Constituição de 1988 de ideais democráticos³³. O princípio democrático confere, como destaca Jorge Reis Novais, “uma nova inteligibilidade aos elementos do Estado de Direito e, desde logo, legitima a recomposição verificada na divisão de poderes tradicional”³⁴. Konrad Hesse, de seu turno, afirma que “o princípio democrático é o princípio diretivo da ordem do processo político, no qual poder estatal é criado e no qual poder estatal torna-se eficaz. Esse deve, conforme o artigo 20, alínea 2, frase 1, da Lei Fundamental, emanar do povo”³⁵. Recorrendo à clássica fórmula de Lincoln, na qual a essência da democracia está no “governo do povo, pelo povo e para o povo”, Canotilho sustenta que ainda hoje a definição situa-se como a “justificação positiva da democracia”³⁶. De efeito, a noção básica e fundamental da expressão “democrático” na Constituição, conduz à imposição de requisitos de legitimidade do poder preenchidos com o consenso social por meio da democracia representativa, assim como também por meio da democracia direta, estimulada na Constituição de 1988 (art. 14, I, II e III)³⁷.

O título destinado ao Sistema Tributário foi erigido, pois, sob uma nova égide, sem perder de vista os pilares erguidos na tradição relatada até aqui. Há nítido encadeamento de idéias e institutos

³³ Segundo Konrad Hesse, o conceito de democracia é um dos mais cambiantes: “Quase não há um conceito jurídico-constitucional ao qual são dadas interpretações tão diferentes como àquele da democracia. Embora o princípio democrático determine, em primeiro lugar, a ordem constitucional da Lei Fundamental, existe sobre isto, que é “democracia”, uma abundância de concepções diferentes, muitas vezes, opostas”. HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: SaFe, 1998, p. 115. Pérez Luño atribui importância capital à soberania popular, identificando grave retrocesso e involução na correta compreensão do termo. Refere que: “Para recuperar el sentido y la funcionalidad de la soberanía popular es preciso conectarla con los principios inspiradores y el techo emancipatorio del Estado de Derecho de orientación democrática”. LUÑO, Antonio E. Pérez. *Derechos Humanos, Estado de Derecho e Constitución*. 5 ed. Madri: Tecnos, 1995, p. 204. Ao tratar da importância das “massas”, Paulo Bonavides sustenta que a democracia e o Estado devem convergir para o bom desenvolvimento das instituições, referindo que “A democracia e o Estado não podem ir, segundo ele, contra as massas, senão com as mesmas. Cabe-lhes educá-las, mediante a politização de seus elementos. Do contrário, seria entregá-las em covarde capitulação, aos piores ‘flibusteiros’ do totalitarismo”. BONAVIDES, Paulo: *Do Estado Liberal ao Estado Social*. Fortaleza: Imprensa Universitária do Ceará, 1958, p. 167-8.

³⁴ NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma Teoria do Estado de Direito*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 137.

³⁵ HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: SaFe, 1998, p. 118.

³⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 287. Diogo de Figueiredo Moreira Neto aduz que a democracia formal, baseada no critério da maioria dos representantes eleitos pelo povo, “o processo de investidura e o processo decisório são suficientemente legitimatórios, ressalvados os casos extremos, em geral sancionados pela ordem jurídica em *numeros clausus*”. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Juridicidade, pluralidade normativa, democracia e controle social. Reflexões sobre alguns rumos do Direito público neste século*. In: *Fundamentos do Estado de Direito*. org. Humberto Ávila. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 106. LEAL, Rogério Gesta. *Teoria do Estado. Cidadania e poder político na modernidade*. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 195.

³⁷ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Princípio do Estado Constitucional democrático de direito*. in: *Revista da Ajuris* n. 102, p. 181.

Ainda sobre legalidade tributária: um exame das funções eficazes como instrumento de controle do poder de tributar. *Revista de Direito Tributário* (São Paulo), v.1, p.124 - 141, 2015.

consagrados ao longo dos anos que importaram num sistema rígido, mas ao mesmo tempo com aberturas para torná-lo dinâmico e atual. Em síntese, a Constituição de 1988 caracteriza-se, preponderantemente, pela sua rigidez, na medida em que dispõe sobre as competências tributárias (artigos 145 a 149-A) e impõe limites ao poder de tributar (artigos 150 e 152). A criação e majoração de tributos exigem lei prévia para o seu estabelecimento (artigo 150, I) e algumas matérias somente podem ser tratadas através de Lei Complementar (artigo 146). A rigidez constitucional tributária é traço genuinamente brasileiro, presente desde a Constituição de 1946, como refere Aliomar Baleeiro ao comentar que: “o sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais”³⁸³⁹. O exame da legalidade ao longo da tradição constitucional brasileira permite afirmar que a legalidade sempre pautou a tributação, estando presente desde a Constituição do Império. Os textos constitucionais que se sucederam agregaram outros aspectos que hoje conferem a rigidez e pretensão de completude que o Sistema Constitucional Tributário possui.

1.4. IMPORTÂNCIA E EXPRESSÃO DA LEGALIDADE NO DIREITO BRASILEIRO.

O esboço histórico empreendido permite concluir a importância e o sentido que a legalidade alcançou ao longo do tempo, vale dizer, a noção exata do sentido da legalidade em matéria tributária passa a ser melhor compreendida com a identificação dos sentidos que foram atribuídos pela tradição. Pode-se dizer, pois, que a delegação do poder de tributar ao legislativo, exigindo-se que seja editada lei para criação de tributo ou sua majoração, foi construída ao longo dos séculos em torno da idéia de anuência popular⁴⁰. Nessa medida, acerta Luís Eduardo Schoueri ao utilizar a expressão “direito de concordar com a tributação”, “já que se espera, na maior medida possível, a concordância daqueles que serão atingidos pela tributação”⁴¹.

Esta é uma constatação consagrada na história, mas não é a única. Com a propriedade que lhe é habitual, Hugo de Brito Machado destaca sentido duplice à legalidade tributária: “(a) o de que o tributo

³⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 2.

³⁹ “A construção da democracia e de um Estado Democrático de Direito exige da Administração Pública, antes de mais nada, respeito ao princípio da legalidade, quer em juízo, quer nos procedimentos internos. Impossibilitar ou inviabilizar o recurso na via administrativa equivale a impedir que a própria Administração Pública revise um ato administrativo porventura ilícito. A realização do procedimento administrativo como concretização do princípio democrático e do princípio da legalidade fica tolhida, dada a natural dificuldade – para não dizer autocontenção – da Administração em revisar os próprios atos”. RE nº 150.764-1, Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Redator p/ acórdão Marco Aurélio, 10.12.1992, DJU 02.04.1993, voto p. 1548.

⁴⁰ Compartilhando a mesma idéia: “O princípio da legalidade significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe do governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 214.

⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 2011, p. 274.

deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam, e (b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o fisco e os contribuintes”⁴². Com razão o mestre. Ousaria acrescentar que o segundo sentido é decorrência lógica do primeiro. Equivale a dizer que de nada adiantaria submeter a criação de um tributo ao parlamento no intuito de colher a chancela dos representantes do povo e não trazer segurança alguma ao contribuinte⁴³. Imagine, por exemplo, se fosse aprovada determinada lei pelo Poder Legislativo que contivesse um único artigo dispendo: “Fica criado o imposto que será regulamentado pelo Poder Executivo”. Neste exemplo hipotético, ter-se-ia respeitado a legalidade no tocante ao primeiro sentido e solenemente violado no que diz respeito ao segundo. A conclusão parece óbvia: não se pode esperar que a ordem jurídica imponha ao Estado a consulta aos representantes do povo apenas para lhe conferir um cheque em branco. Compreender a legalidade de tal forma equivaleria a reduzir o seu conteúdo à praticamente zero⁴⁴. Nessa toada, a legalidade se mimetiza ao próprio sentido do princípio do Estado de Direito, consolidando a noção de vinculação do Estado ao direito posto⁴⁵. Num país de tradição romano-germânica, onde a lei ocupa lugar preponderante

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17. No mesmo sentido: “O princípio da legalidade provavelmente é o princípio por excelência dos sistemas jurídicos modernos. É a essência do Estado democrático de direito: as regras do jogo jurídico são fixadas por lei, o que significa que a vontade de todos enunciada por representantes eleitos pelo povo. Os sistemas do tipo Estado democrático de Direito são geralmente identificados com a legalidade, com o Império da Lei (*rule of law*). (...) A legalidade tem duas dimensões: formal e material. A legalidade formal diz respeito à natureza do veículo introdutor da norma jurídica. Refere-se ao diploma normativo formalmente considerado: se esse introduzir normas que criem novos direitos e obrigações, o veículo tem de ser lei em sentido amplo, i.e., produto de um novo processo realizado pelo poder legislativo. Trata-se um limite objetivo, pois para ver se o mesmo foi atendido, basta verificar a natureza do veículo normativo. Já a legalidade material diz respeito à norma introduzida. A obrigatoriedade de condutas se circunscreve a ela. Assim dispões o art. 5º, II, da Constituição Federal”. CARVALHO, Cristiano. *Sistema, Competência e Princípios*, in SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 884.

⁴³ Paulo de Barros Carvalho escreve: “Também explícito em nosso sistema – art. 5º, II- essa máxima assume o papel de absoluta preponderância. *Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*. Efunde sua influência por todas as províncias do direito positivo brasileiro, não sendo possível pensar no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule. Como o objetivo primordial do direito é normar a conduta, e ele o faz criando direitos e deveres correlativos, a relevância desse cânone transcende qualquer argumentação que pretenda enaltecê-lo. A diretriz da legalidade está naquela segunda acepção, isto é, a de norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª. ed. rev. São Paulo Paulo: Saraiva, 2007, P. 167-168.

⁴⁴ Cristiano Carvalho aprofunda a questão, dizendo: “A demarcação da ação estatal, numa ordem constitucional democrática, é extremamente rígida. Não só os agentes têm de agir conforme a lei expressamente os autoriza, como as próprias leis têm de seguir parâmetros demarcados na Constituição. De nada adiantaria um princípio que determinasse que ao Estado tudo o que não fosse permitido seria proibido se ele pudesse ditar livremente o que é o que não é permitido para si próprio. Isso nos leva a concluir que o princípio ontológico do direito público (legalidade projetada no Estado) já limita a ação estatal antes mesmo da elaboração das leis: limita a competência mesma de elaborar as leis. O receptor dos mandamentos constitucionais é, em primeiro lugar, o próprio Estado, cuja gênese é a mesma Constituição”. CARVALHO, Cristiano. *Sistema, Competência e Princípios*, in SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 885.

⁴⁵ Semelhante conclusão foi obtida por Rafael Maffini em sua pesquisa na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. MAFFINI, Rafael. *Princípio da Proteção Substancial da Confiança no Direito Administrativo Brasileiro*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006, p. 42 e 44. Canotilho traz a seguinte noção: “O direito compreende-se como um *meio de ordenação* racional e vinculativa de uma comunidade organizada e, para cumprir esta função ordenadora, o direito estabelece *regras e medidas*, prescreve *formas e procedimentos* e cria *instituições*. Articulando medidas ou regras materiais com formas e

enquanto fonte de direito⁴⁶, forçoso concluir que tal vinculação refere-se à lei vigente. No texto da Constituição, são incontáveis os artigos e incisos que remetem a disciplina e a regulamentação de garantias e direitos à legislação infraconstitucional⁴⁷, o que denota a importância da legislação e o apreço do ordenamento jurídico para com a norma escrita⁴⁸.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vincula a legalidade tributária à noção de Estado de Direito, como se pode observar em trecho do voto do Min. Aliomar Baleeiro⁴⁹. Nessa trilha, o Supremo Tribunal Federal expôs com clareza a amplitude da norma aqui examinada ao apreciar a constitucionalidade da concessão de benefícios fiscais por parte do Estado do Rio Grande do Sul através de protocolo individual, estabelecendo como exigência para a concessão a inexistência de autuação do contribuinte⁵⁰. A jurisdição do Supremo Tribunal Federal nos brinda com exemplos que conferem relevante importância à legalidade, sempre reenviando a norma ao sobreprincípio do Estado de Direito. Impõe-se a reserva e a supremacia da lei como forma de subordinar a atuação do Poder

procedimentos, o direito é, simultaneamente, *medida material e forma* da vida colectiva (K. Hesse)". CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 243.

⁴⁶ DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo. Direito Comparado*. 2 ed. Lisboa: Meridiano, 1978, p. 62. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *O problema das fontes do Direito Tributário*. in: Revista de Direito Administrativo n. 41, p. 15, jul./set., 1955.

⁴⁷ Por esse motivo a Carta Magna dispõe que: "art. 5º (...) II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;". No mesmo dispositivo, a Constituição assegura que: "XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal;". No âmbito do Direito Público, há determinação explícita no artigo 37 da Constituição Federal, impondo à Administração a observância da legalidade. No Direito Tributário, como vem sendo examinado, a legalidade tributária é assim disposta, in verbis: "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 tributo sem lei que o estabeleça; (...)".

⁴⁸ José Souto Maior Borges, em excelente artigo, ironiza o movimento que se denomina "contradogmática" ou também cunhado de "direito alternativo" chamando-o de generoso equívoco, pois dentre outros equívocos destacados acaba por destruir um dos pilares da juridicidade que é a segurança jurídica. Ao se referir à legalidade, é enfático: "Uma legalidade 'ilegítima' pode muito bem ser ainda assim melhor do que a ineficácia da legalidade; sua conversão num mero enunciado teórico, desprovido de efetividade". BORGES, José Souto Maior. *Pro-Dogmática: Por uma hierarquização dos princípios constitucionais*. In: Revista Trimestral de Direito Público n. 1, p. 140.

⁴⁹ "Nosso sistema jurídico-constitucional, como todos os Estados-de-Direito, consagra o princípio da legalidade do tributo, que é, doutrinariamente, obrigação ex lege (art. 19, I; art. 153, § 29, da Constituição Federal). E o Código Tributário Nacional, que é lei complementar de normas gerais de Direito Financeiro (art. 6º, XVII, 'c'), da Constituição Federal, estabelece nítida e imperiosamente a regra da reserva de lei para instituição e majoração de impostos, quer do ponto de vista do fato gerador, quer no da base de cálculo (Lei nº 5.172/66, arts. 97, II, III e § 1º)". RE nº 80386/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 04.03.1975, DJU 04.04.1975.

⁵⁰ "Reputo indubitável que o Poder Público detém a faculdade de instituir benefícios fiscais, desde que observados determinados requisitos ou condições já definidos no texto constitucional e em legislação complementar, de modo a respeitar princípios e valores jurídicos próprios do Estado de Direito. Tal premissa mostra-se de fundamental importância porquanto não apenas preserva características formais próprias do Estado de Direito, como a representação popular, a reserva constitucional de competências, a independência de jurisdição, o princípio da legalidade (reserva e supremacia da Lei), entre outras, como também a atuação do Poder Público, mediante prévia subordinação a certos parâmetros ou valores antecipadamente estabelecidos em lei específica e sobretudo a princípios positivados na Constituição. Com isso, o Poder Público submete-se à ordem normativa do Estado de Direito, por sua simultânea especificidade garantidora do interesse prevalente do Estado e do interesse individual dos administrados, estabelecendo-se verdadeiro obstáculo à atuação ilegítima e à intemperança do Poder Público". RE nº 403.205/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 28.03.2006, DJU 19.05.2006, p. 43.

Ainda sobre legalidade tributária: um exame das funções eficaciais como instrumento de controle do poder de tributar. *Revista de Direito Tributário (São Paulo)*, v.1, p.124 - 141, 2015.

Público a parâmetros pré-estabelecidos e atender valores insculpidos na legislação⁵¹, consoante destaque do voto da Ministra Ellen Gracie⁵². O conteúdo normativo que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal apresenta ao intérprete é de que a legislação deve ser observada de forma incondicional para que seja garantido o estado ideal de coisas representado pela norma.

A doutrina confere idêntica importância à legalidade, onde sustentam alguns que o princípio da legalidade é o mais importante para efeito de limitação ao poder de tributar⁵³. Dentre outros, pode-se fazer referência a Aliomar Baleeiro que aponta a legalidade tributária como “o mais universal desses princípios”⁵⁴. Em verdade, é inegável que a Sistema Tributário Brasileiro fez opção pela rigidez da ordem tributária, estabelecendo critérios e impondo limites expressos no próprio texto da Constituição⁵⁶. A rigidez é uma característica que não se pode atribuir apenas a Constituição Federal de 1988, já que desde o texto de 1934 adota-se no Brasil um Sistema Constitucional rígido e pouco permeável⁵⁷. Agrega-se, pois, o elemento da tradição para a perfeita compreensão do fenômeno⁵⁸.

2. PARTE EFICACIAL DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

⁵¹ Essa concepção é idêntica à referida por Karl Engisch sobre a Lei Fundamental Alemã: “O artigo 20, al. 3, da Constituição (Lei Fundamental) da República Federal declara expressamente: ‘O Poder Executivo (a Administração, pois) e o Poder Judicial (ou seja, os Tribunais) estão vinculados à Lei e ao Direito’. É este um aspecto essencial do caráter de ‘Estado-de-Direito’ da nossa vida pública.” ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 8 ed., trad. J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 78.

⁵² RE nº 403.205/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 28.03.2006, DJU 19.05.2006, p. 43.

⁵³ ROTHMANN, Gerd. W. *O princípio da legalidade tributária*. In: *Revista de Direito Mercantil, industrial, econômico e financeiro* n 8, 1972, p. 70. Defende Gerd Rothmann que “colige-se que o princípio fundamental do Direito Tributário é o da legalidade dos tributos, que assim pode ser formulado: não haverá tributo sem lei que o institua. Em vista da analógica deste princípio com aquele que rege o Direito Penal, costuma-se dizer, parafraseando o aforismo de Feuerbach: *nullum tributum sine lege*.”

⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 90.

⁵⁵ Assim como Geraldo Ataliba que propunha um princípio da rigidez tributária, destacando dentre outros aspectos que “sob o aspecto jurídico, continua mantida a rigidez porque, ainda nesta hipótese, está o legislador sujeito a expressa e completa ordenação, a qual não lhe deixa liberdade jurídica de ação que ultrapasse os limites da simples descrição legislativa” ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 30.

⁵⁶ Laurent Fonbaustier faz interessante reflexão crítica sobre princípio de textura aberta no sistema tributário francês e traça importantes limites a discriminação em matéria tributária, o que considera uma ameaça à isonomia. Sustenta que a liberdade do legislador é limitada e algumas discriminações são absolutamente vedadas, *in verbis*: “La liberté du législateur doit toujours être comprise en relation avec l’expérience du respect des principes constitutionnels. Quelle que soit sa latitude d’action, l’égalité dans la loi lui imposera toujours des restrictions ‘non négociables’. Les discriminations opérées ne devront en effet jamais contrevenir aux dispositions de l’article 1er précité de la constitution. Elles ne sauraient donc, explicitement ou implicitement, favoriser par l’impôt des catégories de personnes à raison de leur race, de leur origine, de leurs religions ou croyances”. FONBAUSTIER, Laurent. *Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte: l’égalité devant l’impôt*. In: *Archives du philosophie du droit* n. 46, p. 90, 2006.

⁵⁷ A constatação é feita por Geraldo Ataliba: “Da contemplação do sistema formado por esse diploma constitucional [Constituição de 1934], vê-se que, pela primeira vez, em todo o mundo, estrutura-se um sistema constitucional tributário rígido e inflexível que ao legislador ordinário não deixa margem alguma de descrição ou liberdade”. ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 61.

⁵⁸ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método I. Traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. 6 ed. trad. Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 1997, p. 270-3. BORGES, José Souto Maior. *Hermenêutica histórica no Direito Tributário*. in *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n. 31, p. 120.

Chegado o momento de proceder a análise da eficácia normativa que doutrina e jurisprudência conferem à legalidade tributária. No entanto, cumpre fazer, de forma introdutória, pequeno destaque para a compreensão das espécies normativas, no intuito de demonstrar a tríplice dimensão assumida pela chamada legalidade tributária. Para tanto, utilizar-se-á a classificação das normas adotada por Humberto Ávila que as divide em: regras, princípios e postulados⁵⁹. Dada a limitação do presente ensaio, não será possível aprofundar a distinção das espécies normativas, mas é inegavelmente importante marcar a posição aqui defendida. À toda evidência, o fenômeno normativo assume diversas roupagens e, dependendo do autor ou corrente teórica poderá ter classificação distinta. A posição aqui assumida identifica três espécies de normas, a saber: regras, princípios e postulados, cada uma com eficácia e aplicação distintas.

As regras caracterizam-se pela pretensão de clareza semântica, pelo propósito de prescrever comportamentos baseando-se nos chamados operadores deônticos “obrigatório”, “permitido” ou “proibido”. Da mesma forma, pode-se dizer que as regras possuem elevada rigidez quanto à aplicação, de sorte que o processo de utilização das regras baseia-se na subsunção do fato ao suporte fático descrito na moldura legal. Utiliza-se o método subsuntivo de aplicação do direito que propõe o desencadeamento de uma consequência jurídica se e somente se a situação fática preencher a moldura esculpida *in abstracto* pelo legislador, que nas palavras do Ministro Marco Aurélio, em conhecida metáfora, faz alusão ao figurino constitucional, na medida em que o fato da vida veste ou não o figurino pré-concebido pelo legislador. Como define Karl Engisch: “A consequência jurídica em nada mais consistiria senão ‘numa conexão lógica da situação de facto (descrita na hipótese legal) com a regra jurídica na sua referência normativa’”⁶⁰. O constituinte dotou o Sistema Tributário Nacional de inúmeras regras de competência, deixando clara a preferência por esta espécie normativa por um motivo bastante óbvio: as regras prescrevem condutas rígidas, eliminam problemas de coordenação e visam diminuir o espaço de atuação do intérprete⁶¹. A legalidade tributária, tal como descrita no texto constitucional (artigo 150, I), assume feição preponderante de regra, vale dizer, a Constituição estabelece competência ao Poder Legislativo para disciplinar a matéria tributária, assim como, de

⁵⁹ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 38-52. ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 26-82.

⁶⁰ ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 8 ed. p. 61.

⁶¹ Humberto Ávila refere que: “Exatamente por isso, as regras possuem uma rigidez maior, na medida em que a sua superação só é admissível se houver razões suficientemente fortes para tanto, quer na própria finalidade subjacente à regra, quer nos princípios superiores a ela. No caso das limitações ao poder de tributar, as regras exercem uma função muito importante, uma vez que a Constituição Brasileira se caracteriza, justamente, pela atribuição do poder de tributar por meio de regras de competência. Sendo regras, preexcluem a livre ponderação principiológica e exigem a demonstração de que o ente estatal se manteve, no exercício de sua competência, no seu âmbito material”. ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 40.

Ainda sobre legalidade tributária: um exame das funções eficaciais como instrumento de controle do poder de tributar. *Revista de Direito Tributário (São Paulo)*, v.1, p.124 - 141, 2015.

forma indireta, estabelece a atividade marginal regulamentar do Poder Executivo⁶². Sendo a legalidade tributária uma regra, a consequência que se extrai é que a norma não pode ser superada pela livre ponderação do intérprete, exceto por exceção estabelecida por outra regra no texto constitucional. É exatamente o caso do artigo 153, § 1º que autoriza ao Presidente da República a modificar alíquotas por meio de decreto. Logo, a regra da legalidade não pode ser ponderada, suavizada ou relativizada.

Por outro lado, não se pode desconhecer que a legalidade tributária também possui dimensão normativa de princípio. Com efeito, tem-se como princípio aquela norma de natureza finalística, que possui elevado grau de abstração e visa promover um estado ideal de coisas ou bens jurídicos tutelados pela Constituição⁶³. É da natureza dos princípios a ponderação e relativização do seu conteúdo para a resolução de eventual conflito. Na hipótese, a legalidade possui também dimensão normativa principiológica, na medida em que aponta para um estado ideal de coisas que resta consagrado na tradição jurídica como observado no exame das origens da norma. Significa dizer que os valores da representatividade do cidadão na instituição de normas em matéria tributária, notadamente a criação ou majoração de tributos, assim como a idéia de “concordância com a tributação” antes referida, além dos valores segurança, previsibilidade e determinabilidade são bens jurídicos tutelados pela legalidade. A observância da norma insculpida no artigo 150, I da Constituição em toda sua plenitude aqui preconizada é capaz de promover, em favor do cidadão, a segurança, a previsibilidade e a determinabilidade almejadas.

Por derradeiro, impende definir, ainda que de forma breve, a noção de postulado. Diferentemente das regras que prescrevem condutas (obrigatório, permitido, proibido), assim como diversamente dos princípios que apontam para fins, valores consagrados no ordenamento jurídico, os postulados são normas que atuam num plano superior. Em outras palavras, os postulados são normas que instituem métodos de aplicação de outras normas. Dai, ser lícito afirmar que a legalidade também pode assumir a forma de postulado, norma inscrita no artigo 150, I combinado com o artigo 5º, I todos da Constituição Federal⁶⁴. Segundo Humberto Ávila, este postulado prescreve um dever de obediência do aplicador ao conteúdo mínimo ou ponto de partida eleito pelo legislador⁶⁵.

⁶² ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 122

⁶³ Na lição de Humberto Ávila: “O essencial é que os princípios, exatamente porque estabelecem um estado ideal de coisas a ser buscado, vinculam-se mais intensamente com os outros princípios, com os quais mantêm relação de complementariedade, especialmente porque a Constituição Brasileira e a Lei Fundamental Alemã estabelecem o dever de buscar ou preservar vários idéias ao mesmo tempo”. ÁVILA, Humberto Bergmann. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 38.

⁶⁴ Humberto Ávila cunhou a expressão postulado da juridicidade, *in* Sistema Constitucional Tributário, p. 430.

⁶⁵ Nas palavras de Humberto Ávila: “A vinculação à lei (art. 5º e art. 150, I) exige do aplicador determinada postura na aplicação da lei tributária. Sua atividade deve poder ser reconduzida à lei e ao Direito”. *Idem, ibidem*.

2.1. LEGALIDADE COMO EXPRESSÃO DA DEMOCRACIA.

Uma das facetas mais evidentes da legalidade é a exigência de buscar legitimação popular para conformar o poder de tributar ao Sistema Constitucional Tributário. Em outras palavras, significa dizer que a tributação deve receber a chancela dos representantes do povo, já que a instituição ou majoração dos tributos prescinde da edição de lei para ter validade segundo a Constituição. Esse viés pressupõe uma pré-compreensão dos fundamentos históricos da legalidade que impõem a um só tempo participação popular (consenso) decorrente da cidadania, observância da constitucional separação de poderes e competência legislativa⁶⁶.

O primeiro debate está no controle político realizado pelo parlamento que, como é próprio da política, não possui regras muito claras ou logicidade em seu comportamento⁶⁷. A decisão do parlamento em aprovar ou rejeitar um projeto de lei que pretende majorar determinado tributo está pautada em critérios exclusivamente políticos, de sorte que a aprovação da lei poderá ser obtida ainda que não se revele necessária a majoração do ponto de vista das contas públicas. Da mesma forma, se os indicadores econômicos-financeiros apontarem para a necessidade de mudanças na tributação, o parlamento poderá não aprovar baseado apenas em juízo de conveniência política. Então surge o seguinte questionamento: se o Sistema Constitucional Tributário é rígido e altamente técnico, revela-se compatível com o ordenamento jurídico pátrio a decisão tomada pelo parlamento com fundamento apenas em juízo político? A política pode suplantar o tecnicismo do Direito Tributário? Não há dúvida que a pergunta contém grave equívoco na sua própria formulação. Misturando-se o plano da decisão política com o plano da decisão judicial e propondo os mesmo critérios de decisão, a resposta provavelmente será de nenhuma serventia. Com efeito, o plano de decisão política está baseado em critérios decisórios diferentes daqueles próprios das Cortes. Essa distinção está no cerne da separação dos poderes e atribuições de cada órgão⁶⁸. Para não alongar o debate, ficando apenas com as questões envolvendo a tributação, pode-se dizer que a Constituição concedeu uma margem maior de decisão ao parlamento que a concedida ao Poder Judiciário. Significa dizer que o Poder Legislativo possui

⁶⁶ Como refere Hugo de Brito Machado, “o tributo deve ser consentido, vale dizer, aprovado pelo povo, seus representantes nos parlamentos”. MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17. DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 73

⁶⁷ Ronald Dworking sustenta que a decisão política é motivada por uma lógica coletiva, dizendo que “denomino política aquele tipo de padrão que estabelece um objetivo a ser alcançado, em geral uma melhoria em algum aspecto econômico, político ou social da comunidade (ainda que certos objetivos sejam negativos pelo fato de estipularem que algum estado atual deve ser protegido contra mudanças adversas)”. DWORKING, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 36.

⁶⁸ Ronald Dworking refere que: “Os argumentos de política justificam uma decisão política, mostrando que a decisão fomenta ou protege algum objetivo coletivo da comunidade como um todo. O argumento em favor de um subsídio para a indústria aeronáutica, que apregoa que tal subvenção irá proteger a defesa nacional, é um argumento de política”. DWORKING, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 129.

Ainda sobre legalidade tributária: um exame das funções eficazes como instrumento de controle do poder de tributar. *Revista de Direito Tributário (São Paulo)*, v.1, p.124 - 141, 2015.

margem de discricionariedade maior que o Poder Judiciário em matéria tributária, mas não se pode admitir que a decisão política tomada pelo legislativo seja absolutamente discricionária. Em que pese a decisão política possua uma margem de decisão mais ampla, ainda assim possui balizas ditadas pela Constituição, de modo que a sua inobservância pode ser corrigida pelo Poder Judiciário.

No intuito de exemplificar o debate sobre o juízo político e o controle por parte do Poder Judiciário, tomemos como exemplo a questão examinada pelo Supremo Tribunal Federal, envolvendo a chamada “guerra fiscal”⁶⁹. O Estado do Piauí editou lei estadual estabelecendo tratamento diferenciado para a incidência de ICMS sobre mercadorias provenientes de outros Estados da federação. De um lado, sustenta o Piauí que exerce competência tributária conferida pela Constituição, pois compete aos Estados legislarem sobre ICMS. Sendo assim, a decisão de aumentar alíquotas do tributo, em seus limites territoriais, estaria na esfera de decisão política, não devendo ser sindicada pelo Judiciário. Por outro lado, sustenta-se a inconstitucionalidade da lei com base na inobservância das balizas impostas pela Constituição à decisão política que lhe competiria. Vale dizer, a decisão de aumentar as alíquotas do tributo no Piauí não pode ofender outras normas da Constituição como, por exemplo, a liberdade de tráfego de bens e pessoas (arts. 150, V e 152), vedação à bitributação (art. 155, § 2º, VII, b) e, especialmente, a proibição de guerra fiscal (art. 155, § 2º, VI). Em seu voto, o Min. Joaquim Barboza revela que os argumentos de índole política arguidos pelo Estado do Piauí, quando sustentou que o desequilíbrio econômico da sua região em detrimento ao sul e sudeste, ainda que relevantes⁷⁰, não podem suplantam as normas constitucionais⁷¹.

O segundo debate a ser travado no perfil da legalidade como “direito de concordar com a tributação” controverte a competência conferida ao legislativo e que, por vezes, é usurpada pelos Poderes Executivo e Judiciário. Este debate foi levado ao Supremo Tribunal Federal através de

⁶⁹ ADI 4565 MC, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Pleno, j. 07/04/2011, DJe-121 24-06-2011.

⁷⁰ “O vício econômico apontado pelo estado-requerido decorre da adoção do critério de origem para demarcar o aspecto ativo da competência tributária, considerados os tributos multifásicos que gravam a produção, o consumo ou as vendas. Contudo, o problema apontado não é exclusividade local. De fato, a experiência norte-americana registra inúmeras controvérsias relativas à guerra fiscal que envolvem as operações abrangentes de mais de um membro da Federação. E o rápido avanço tecnológico tem agravado as distorções dos princípios da neutralidade e do pacto federativo. Desde o célebre julgamento do caso *Quill v. North Dakota* (504 U.S. 298, 1992), concernente às atualmente obsoletas vendas por catálogo postal, passando pela atual insurgência das grandes redes de varejistas contra o modelo adotado pela amplamente conhecida empresa de vendas on-line Amazon, os métodos de partilha da aptidão para instituir tributos vêm sendo colocados à prova”. ADI 4565 MC, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Pleno, j. 07/04/2011, DJe-121 24-06-2011.

⁷¹ Nas palavras do Ministro: “Adequada ou inadequada em termos econômicos e sociais, a opção política feita pelo constituinte originário é precisa e nítida: nas operações interestaduais aplica-se a regra de tributação exclusiva pelo estado de destino se a mercadoria for combustível ou lubrificante. Nos demais casos, prevalece o critério de origem, mitigado na hipótese de operação realizada com consumidor final que também seja contribuinte do tributo. Os argumentos do estado-requerido tangentes à disparidade abissal entre as diversas regiões de nosso país de proporções continentais são relevantes, mas a alteração pretendida depende de verdadeira reforma tributária que não pode ser realizada individualmente por cada ente político da Federação, com posterior chancela de validade pelo Judiciário”. ADI 4565 MC, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Pleno, j. 07/04/2011, DJe-121 24-06-2011.

Ainda sobre legalidade tributária: um exame das funções eficazes como instrumento de controle do poder de tributar. *Revista de Direito Tributário* (São Paulo), v.1, p.124 - 141, 2015.

Recurso Extraordinário manejado pela União Federal contra acórdão que ampliou as hipóteses de isenção previstas em Decreto-Lei. A Corte deu provimento ao recurso, dizendo que a ampliação das hipóteses de isenção consistiria em atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, criando situações isencionais não previstas pelo legislador⁷². A vedação à edição de regulamentos e ou decretos do Poder Executivo que extrapolam a exigência de lei prévia é também assegurada pelo Supremo Tribunal Federal. Refere o Supremo que “sem lei estadual que a estabelece, é ilegítima a cobrança do imposto de circulação de mercadorias sobre o fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes ou estabelecimentos similar”⁷³. Nos casos de concessão do benefício de isenção tributária, o Poder Judiciário não pode exercer função positiva, vale dizer, por se tratar de juízo político, não poderia a Justiça estender benefícios isencionais não alcançados pela lei em razão da separação de poderes protegida pela Constituição⁷⁴. Ao longo do voto, o Min. Celso de Mello invoca a tese do legislador negativo para fundamentar sua decisão⁷⁵.

Portanto, a legalidade atua como limitador não só para proteger o contribuinte, mas serve como regra de decisão para a preponderância do juízo político baseado na coletividade, em detrimento de um juízo de princípio baseado na tutela de pretensão individual. A questão está centrada num ideal de coexistência harmônica entre os Poderes, respeitando as competências atribuídas pela Constituição Federal a cada qual, bem como as opções valorativas já escolhidas na sua respectiva zona de competência. A tese do legislador negativo desenvolvida pelo Supremo Tribunal Federal estatui que o Poder Judiciário não pode acrescentar hipóteses não previstas na legislação em atenção também à separação de poderes⁷⁶. Em síntese, pode-se concluir, provisoriamente, que a legalidade tributária,

⁷² No voto do Min. Celso de Mello consta que: “A concessão desse benefício isencional traduz ato discricionário que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, destina-se, a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal, a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade. A exigência constitucional de lei formal para a veiculação de isenções em matéria tributária atua como insuperável obstáculo à postulação da parte recorrente, eis que a extensão dos benefícios isencionais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes”. RE 188951/SP, Rel. Min. MAURICIO CORRÊA, 2º Turma, j. 16.05.1995, DJU 16.05.1995, p. 29.585.

⁷³ RE 78871/SP, Rel. Min. ANTONIO NEDER, 1ª Turma, j. 19.04.1977, DJU 06.05.1977, RTJ v. 81-3, p. 787.

⁷⁴ AI AgR nº 142348/MG, 1ª Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 02.08.1994, DJU 24.03.1995, p. 6.807.

⁷⁵ “Os magistrados e Tribunais – que não dispõem de função legislativa – não podem conceder, por isso mesmo, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daquela a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional essa que lhe recusou a própria Lei Fundamental do Estado. É de acentuar, neste ponto, que, em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só pode atuar como legislador negativo (RTJ 146/461, rel. Min. CELSO DE MELLO)”.

⁷⁶ Não obstante o enfrentamento dos limites da atuação do Poder Judiciário não seja objeto do presente ensaio, oportuno trazer a excelente lição de Humberto Ávila que examina o tema, contestando a propalada “tese do legislador negativo”, dizendo: “essas considerações demonstram que o Poder Judiciário só está mesmo impedido de atuar, com base não tão falada tese do legislador negativo, quando sua atividade implicar a alteração de sentidos mínimos, predetermináveis a partir dos dispositivos legais, e levar ao estabelecimento de critérios e soluções opostos aos critérios e soluções constantes da lei. Isso não ocorrerá, no entanto, quando: o dispositivo, objeto de interpretação, for suscetível de múltiplos sentidos; a interpretação não contrariar o teor literal da lei e a sua finalidade em pontos essenciais; houver sentido que subsista à

Ainda sobre legalidade tributária: um exame das funções eficaciais como instrumento de controle do poder de tributar. *Revista de Direito Tributário (São Paulo)*, v.1, p.124 - 141, 2015.

devendo ser considerado pelo intérprete como o dever de limitação jurídica do Estado através dos preceitos de cidadania e separação de poderes e democracia, corolários do Estado de Direito. A legalidade sob o influxo dos referidos preceitos exige a observância das competências definidas pela Constituição, sendo vedada a substituição por parte do Judiciário ou do Executivo nos juízos políticos realizados pelo constituinte ou pelo legislador ordinário.

2.2. LEGALIDADE COMO LIMITAÇÃO FORMAL. LEGALIDADE ENQUANTO RESERVA LEGAL.

A segunda linha de aplicação da legalidade estabelece um caminho para que o Estado promova as alterações em matéria tributária de forma correta. Trata-se do viés de índole formal conferido à legalidade. A Constituição estabelece que a instituição ou majoração deverá ser feita por meio de lei, logo, implicitamente, o texto da Constituição envia duas mensagens claras ao intérprete: (1) a tributação deve ser procedida por lei em sentido estrito e (2) outros atos normativos não estão autorizados a implementar mudanças em matéria tributária.

As duas mensagens são claramente reconhecidas pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que, com apoio na doutrina de Canotilho, também reconhece idêntico alcance a idéia de reserva legal⁷⁷. A classificação acima reproduzida é tirada do julgamento da Medida Cautelar incidente na Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada contra lei do Estado de Pernambuco que delegava ao Poder Executivo a prerrogativa de concessão de benefícios fiscais⁷⁸.

Como se pode ver, o Supremo Tribunal Federal rechaça, dentro da eficácia de “reserva legal” atribuída à legalidade tributária, a chamada “delegação legislativa externa”, pois ofende frontalmente os preceitos constitucionais. Dentro da visão acima referida da legalidade tributária, reserva de lei pode ser identificada como exigência de que “as intervenções onerosas na esfera jurídica do indivíduo

nulidade de uma parte da norma em virtude da ausência de entrelaçamento semântico dos fragmentos normativos”. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 186.

⁷⁷ “Cumpra ter presente que a idéia de lei – “enquanto instrumento instrumento de garantia contra o Poder Executivo e como regra primária indispensável ao desenvolvimento da atividade administrativa” (J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional*, p. 799, 5 ed., 1991, Almedina, Coimbra) – conduz ao reconhecimento de que o postulado da reserva legal comporta análise sob dupla perspectiva: uma, de caráter negativa, e outra, de natureza positiva. A dimensão negativa da reserva constitucional de lei – adverte o magistério da doutrina (J. J. GOMES CANOTILHO, *op. loc. cit.*) – traduz a noção de que “nas matérias reservadas à lei está proibida a intervenção de outra fonte de direito diferente de lei (a não ser que se trate de normas meramente executiva da administração)”. De outro lado, o princípio constitucional em questão, ao projetar-se em sua dimensão positiva, reafirma a idéia de que “nas matérias reservadas à lei, esta deve estabelecer, ela mesma, o respectivo regime jurídico, não podendo declinar a sua natureza administrativa em favor das outras fontes” ADI 1296 MC, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Pleno, j. 14.06.1995, DJ 10.08.1995.

⁷⁸ ADI 1296 MC, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Pleno, j. 14.06.1995, DJ 10.08.1995.

Ainda sobre legalidade tributária: um exame das funções eficazes como instrumento de controle do poder de tributar. *Revista de Direito Tributário* (São Paulo), v.1, p.124 - 141, 2015.

à existência de lei formal, isto é, emanada do poder legislativo”⁷⁹. Examinando a discussão levada ao Supremo Tribunal Federal pelo Estado do Rio Grande do Sul que havia se insurgido com a sua inclusão no cadastro federal de devedores (CADIN) por divergência na prestação de contas de um convênio entabulado com a União Federal, percebe-se que a Corte reconheceu o “princípio da reserva de lei”, qualificando-o como “instrumento constitucional de preservação da integridade de direitos e garantias fundamentais”⁸⁰.

Como destacado acima, a legalidade como reserva legal enviaria ainda uma segunda mensagem ao intérprete, alertando-o que a matéria tributária não pode ser tratada por ato normativo diferente de lei, de sorte que o poder regulamentar que compete ao Poder Executivo está limitado pela mesma norma constitucional.

A legalidade tributária, também conhecida como legalidade estrita, exige, em síntese, que todo e qualquer tributo seja instituído por lei, não por mera formalidade, mas como forma de prestigiar o Estado de Direito, na acepção antes referida de submissão do Estado ao Direito. Nesse sentido, inúmeros são os julgados do Supremo Tribunal Federal que declaram a inconstitucionalidade de determinada exação por ausência de lei prévia que a estabeleça⁸¹.

Em linha de conclusão parcial, pode-se dizer que a legalidade em seu viés de limitação formal pode ser entendida como reserva legal, isto é, o tratamento da matéria tributária deve ser regulado por lei em seu sentido formal (ato emanado pelo Poder Legislativo) e, por via indireta, outro ato normativo não pode promover criação ou majoração de tributo, assim como o poder regulamentar que compete ao Executivo está limitado pela mesma norma.

⁷⁹ ROTHMANN, Gerd. W. *O princípio da legalidade tributária*. In: *Revista de Direito Mercantil, industrial, econômico e financeiro* n 8, 1972, p. 71.

⁸⁰ No voto do Min. Celso de Mello consta que: “O princípio da reserva de lei atua como expressiva limitação constitucional ao poder do Estado, cuja competência regulamentar, por tal razão, não se reveste de suficiente idoneidade jurídica que lhe permita restringir direitos ou criar obrigações. Nenhum ato regulamentar pode criar obrigações ou restringir direitos, sob pena de incidir em domínio constitucionalmente reservado ao âmbito de atuação material da lei em sentido formal. - O abuso de poder regulamentar, especialmente nos casos em que o Estado atua “contra legem” ou “praeter legem”, não só expõe o ato transgressor ao controle jurisdicional, mas viabiliza, até mesmo, tal a gravidade desse comportamento governamental, o exercício, pelo Congresso Nacional, da competência extraordinária que lhe confere o art. 49, inciso V, da Constituição da República e que lhe permite “sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar (...)”. ACO-QO 1048/RS, Rel. Min. CELSO DE MELLO, j. 30.08.2007, Pleno, DJ 31.10.2007, p. 77

⁸¹ A título ilustrativo, vale transcrever excerto do voto do Min. Ilmar Galvão que reconhece a inconstitucionalidade de taxa instituída através de portaria: “A portaria n° 62/2000, portanto, ao determinar a cobrança de valores em razão do exercício do poder de polícia, cria verdadeira taxa, sem observar, entretanto, os princípios da legalidade estrita – que disciplina o Direito Tributário – e da anterioridade. Ressalta-se, ainda, que a utilização de expressões vagas como ‘outras espécies’ e ‘outros aquáticos’, constantes do item 5.4 da portaria sob enfoque, gera caracterização imprecisa das atividades ensejadoras da cobrança da taxa, o que igualmente é incompatível com legalidade tributária”. ADI-MC n° 2247/DF, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 13.09.2000, DJU10.11.2000, p. 81.

2.3. LEGALIDADE COMO LIMITAÇÃO DA ATUAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO.

A legalidade possui função de conformação da atuação do Poder Executivo e impõe à Administração o dever de submissão à lei. Isso decorre do enfeixe dos artigos 5º, II e 37 da Constituição. A tributação nada mais é do que uma atividade administrativa e como tal deve se conformar aos limites estabelecidos pela lei. Trata-se de atividade administrativa vinculada, consoante prescreve o artigo 3º do Código Tributário Nacional, importando no afastamento de eventual margem de discricionariedade⁸².

O viés atribuído à legalidade tributária no sentido de vincular a atividade administrativa do Estado é disciplinada pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional. Em síntese, sustenta-se que a atividade tributária deve se conformar à lei, não podendo deixar de aplicá-la, sob pena de prevaricação, tampouco deve extrapolar os limites legais, exigindo para além do que efetivamente é devido. Logo, a Administração tributária deve se ater a lei na constituição do crédito tributário. A questão se reflete com maior relevância prática quando a Administração confronta-se com uma dada situação fática que não se amolda perfeitamente à hipótese de incidência ou situação que parece ter contornos de simulação ou dissimulação. Tanto no primeiro, quanto no segundo caso, está se discutindo o alcance do conteúdo da norma tributária e a possibilidade de discricionariedade em matéria tributária. Como defendido por Luís Eduardo Schoueri, a legalidade não aceita o exercício de juízo de conveniência e oportunidade⁸³.

A questão é aguçada a partir do exame do artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional chamada em doutrina como normal geral antielisiva. O referido dispositivo concede à autoridade administrativa tributária (leia-se Poder Executivo), a faculdade de desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador. Logo, estaria autorizada, a Administração, a desconsiderar declaração feita pelo contribuinte para proceder o lançamento de ofício.

Por óbvio que não se discute a competência que assiste à Administração de desconsiderar atos fraudulentos ou praticados em abuso de direito. Ocorre que, dada a textura fechada da norma tributária que reclama interpretação o mais próximo do literal possível, vedando-se inclusive a utilização de analogia ou equidade (artigo 108 do Código Tributário Nacional), não se pode conceber que se utilize

⁸² Esta aplicação da legalidade é encontrada em: ROTHMANN, Gerd. *O princípio da legalidade tributária*. In: DÓRIA, Antonio Sampaio e ROTHMANN, Gerd. *Temas fundamentais de Direito Tributário atual*. Belém: Cejup, 1983, p. 77-120. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 2011, p. 282.

⁸³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 2011, p. 292.

Ainda sobre legalidade tributária: um exame das funções eficaciais como instrumento de controle do poder de tributar. *Revista de Direito Tributário (São Paulo)*, v.1, p.124 - 141, 2015.

da referida norma antielisiva para que seja tributados fatos não tratados pelo legislador. Este é o ponto fundamental da discussão. Se compete ao legislativo eleger os fatos geradores passíveis de serem tributados, não pode a Administração, por meio da regra inserida no artigo 116 do Código Tributário Nacional, substituir o legislador e tributar fatos não abarcados na legislação. Esta, portanto, é a aplicação da legalidade tributária como limitação da atuação da administração na constituição do crédito tributário⁸⁴.

2.4. LEGALIDADE COMO TIPICIDADE, DETERMINABILIDADE FÁTICA OU ESPECIFICIDADE CONCEITUAL.

A chamada tipicidade tributária ou legalidade material é também reconhecida em doutrina como “determinabilidade fática” ou especificidade conceitual⁸⁵. Ocorre que a exigência constitucional imposta ao legislador ordinário de uma determinação mais apurada das hipóteses fáticas é mais enfática que a prévia edição de lei, como exige a legalidade formal⁸⁶. Exige-se, em sede tributária, tal nível de precisão normativa como forma de evitar que a utilização de expressões corriqueiras possam embaralhar o intérprete que, por vezes, não se satisfaz com a existência de lei em sentido formal para satisfazer os preceitos constitucionais. Por essa razão adota-se a definição “determinabilidade fática” utilizada por Humberto Ávila⁸⁷. Aqui, no entanto, está a se sustentar que a Constituição exige mais que lei prévia. Exige a definição clara da hipótese de incidência, sob pena de violação à determinabilidade fática. De nada adiantaria a Constituição exigir simplesmente que houvesse a edição prévia de lei para instituição de um determinado tributo novo em abstrato⁸⁸. Estar-se-ia, assim, conferindo ao Poder Executivo um “cheque em branco” para estabelecer o sujeito passivo, fato

⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 55-56.

⁸⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias*. In: *Revista de Direito Administrativo* nº 229, p. 323, jul./set., 2002. o autor critica a idéia oitocentista de tipicidade cerrada ou fechada, apontando como uma das causas do atraso ou “crise axiológica” do Direito Tributário.

⁸⁶ Misabel Derzi, na atualização à obra de Aliomar Baleeiro, parafraseando Bühler identifica a legalidade no sentido material com o Estado de Direito: “Lembra O. Bühler que, segundo a máxima de que nenhuma intervenção se dará sem fundamental legal, a conformidade com a lei e com o pressuposto de fato ‘são manifestações jurídico-tributárias do Estado de Direito. (Cf. Ottmar Bühler, *Princípios de Derecho Internacional Tributário*, trad. Fernando Cervera Torrejon, Madrid, *Derecho Financiero*, 1968, p. 201)”. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 116.

⁸⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 300 e ss. Canotilho reconhece a existência de um princípio da precisão ou determinabilidade das normas jurídicas. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 258.

⁸⁸ O Tribunal Constitucional Federal da Alemanha aplicou o princípio do Estado de Direito no julgamento do caso que discutia a “Lei dos preços” e a possibilidade dos órgãos da Administração para regular a matéria por meio de decretos e medidas administrativas. O Tribunal assentou que “os princípios do Estado de Direito exigem que também os poderes delegados ao Executivo para a edição de atos administrativos onerosos sejam, por meio de lei autorizadora, suficientemente determinados e delimitados em seu conteúdo, objeto, propósito e extensão, de tal forma que as intervenções sejam mensuráveis, bem como sejam, em certa extensão, previsíveis e calculáveis para o cidadão”. BVerfGE 8, 274 de 12.11.1958. SCHWABE, Jürgen. *Cinqüenta Anos de Jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão*. Trad. Beatriz Hennig *et alli*. Montevídeu: Fundacion Konrad Adenauer, 2005, p. 846.

Ainda sobre legalidade tributária: um exame das funções eficazes como instrumento de controle do poder de tributar. *Revista de Direito Tributário (São Paulo)*, v.1, p.124 - 141, 2015.

gerador, base de cálculo e alíquota. O Sistema Tributário, no entanto, indica o contrário. É possível haurir do Sistema Constitucional Tributário esse dever de precisão, aqui chamado determinabilidade fática, inclusive com supedâneo em precedente do Supremo Tribunal Federal 89.

A doutrina de Direito Tributário é uníssona ao sustentar o dever de precisão normativa, divergindo apenas quanto ao nome a ser atribuído⁹⁰. Roque Antonio Carrazza, por exemplo, chama apenas legalidade e diz que “para afugentarmos, desde já, possíveis dúvidas, é bom dizermos que criar um tributo é descrever abstratamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota”⁹¹. De outro lado, Paulo de Barros Carvalho prefere adjetivar o princípio e chamá-lo de estrita legalidade⁹². O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a extensão e significado da norma constitucional de legalidade, já reconheceu o dever de correta discriminação de sujeito passivo, alíquota e base de cálculo⁹³. No julgamento que apreciou a prática da Administração paulista em legislar sobre matéria tributária por meio de decreto, o Supremo Tribunal Federal referiu que ainda que a determinação do sujeito passivo constasse das normas federais (Decreto-Lei), seria necessário constar também na legislação estadual⁹⁴. Na mesma linha, ao examinar o Recurso Extraordinário que discutia a instituição de taxa sem a expressa discriminação da base de cálculo e alíquota, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade da norma⁹⁵.

⁸⁹ “(...) o princípio da reserva legal foi concebido para garantir o contribuinte contra o abuso do poder de tributar. Se prevalecer o poder do acórdão impugnado, ficará o executivo Paulista com o poder quase absoluto de tributar por meio de decreto regulamentar de lei federal, anomalia que a Constituição rejeita, como se compreende”. RE 78871/SP, Rel. Min. ANTONIO NEDER, 1ª Turma, j. 19.04.1977, DJU 06.05.1977, RTJ v. 81-3, p. 787.

⁹⁰ Importante ressaltar que a mera classificação ou nomenclatura adotada é de somenos importância. Parece-nos mais correto e didaticamente ilustrativo utilizar a expressão determinabilidade fática. Contudo, a despeito da divergência quanto ao nome, convergem os autores quanto aos efeitos e consequências jurídicas da norma.

⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 216.

⁹² Refere Paulo de Barros: “o veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 159.

⁹³ Como destaca o Min. Aliomar Baleeiro no seu voto: “Nosso sistema jurídico-constitucional, como o de todos Estados-de-Direito, consagra o princípio da legalidade do tributo, que é, doutrinariamente, obrigação ex lege (art. 19, I; art. 153, § 29 da Constituição Federal). E o Código Tributário Nacional, que é lei complementar de normas gerais de Direito Financeiro (art. 6º, XVII, ‘c’) da Constituição Federal, estabelece nítida e imperiosamente a regra da reserva de lei para instituição e majoração de impostos, quer do ponto de vista do fato gerador, quer no da base de cálculo (Lei 5.172/66, arts. 97, II, III e § 1º)”. RE 80386/SP, Rel. Min. ALIOMAR BALEEIRO, 1ª Turma, j. 04.03.1975, DJU 04.04.1975.

⁹⁴ RE 78871/SP, Rel. Min. ANTONIO NEDER, 1ª Turma, j. 19.04.1977, DJU 06.05.1977, RTJ v. 81-3, p. 787.

⁹⁵ Consoante ressalta o Min. Carlos Velloso: “Posta assim a questão, segue-se a inconstitucionalidade do citado dispositivo legal, dado que ali não está fixada nem a base de cálculo da taxa e nem a sua alíquota. É dizer, a lei não estabelece a base de cálculo da taxa e nem a sua alíquota, delegando à autoridade administrativa a elaboração de tabela anual para ‘ressarcimento de custos incorridos nos respectivos serviços’, violando-se, destarte, o princípio da legalidade tributária (CF, art. 150, I; CTN, art. 97, IV)” RE 188107/SC, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, Pleno, j. 21.03.1997, DJU 30.05.1997, p. 23.193.

Ainda sobre legalidade tributária: um exame das funções eficaciais como instrumento de controle do poder de tributar. *Revista de Direito Tributário* (São Paulo), v.1, p.124 - 141, 2015.

Na síntese do princípio, proposta por Humberto Ávila, a determinabilidade fática consiste na necessidade de expressa referência dos elementos essenciais distintivos da hipótese de incidência do tributo, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade⁹⁶. Por fim, há o problema envolvendo tributação mediante lei lacunosa⁹⁷. Num primeiro momento, poder-se-ia sustentar que a edição de lei prévia teria atendido o dever de legalidade tributária imposto pelo ordenamento jurídico. Contudo, o Supremo Tribunal Federal, reiteradamente, rechaça o uso da analogia em sede de Direito Tributário⁹⁸. De efeito, a jurisprudência do Supremo e a doutrina majoritária sustentam que o uso da analogia é vedado para a instituição ou majoração de tributos⁹⁹. Em julgamento sobre a taxatividade da lista de serviços do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), o Supremo Tribunal Federal, por diversas vezes, posicionou-se pela vedação de ampliação analógica¹⁰⁰.

CONCLUSÕES

Em sede de conclusões, podemos afirmar que a legalidade tributária é fruto de anseios sociais históricos que tentaram, ao longo dos anos, impor limites ao poder de tributar, notadamente exigindo a anuência do povo em matéria tributária. A necessidade de consultar os representantes do povo, com o passar do tempo, deixou de ser meramente um requisito formal, isto é, procedimento para instituição de tributos, para alcançar a condição de balizador e modulador material da referida atividade tributária. Assim, atualmente, não se admite uma concepção de lei meramente formal para caracterizar o atendimento da legalidade. Revela-se necessário o atendimento da lei no seu caráter material¹⁰¹.

⁹⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 310.

⁹⁷ John Ward identifica quatro problemas no Reino Unido: (1) a ambigüidade semântica, (2) indeterminação semântica; (3) generalidade e indeterminação e (4) conflito entre a terminologia da lei e a intenção do legislador. No entendimento do autor: “Si può affermare che l’attività di interpretazione delle norma del Regno Unito riflette un insieme di presunzioni relative all’intenzione del Parlamento (in generale, nel significato descritto più sopra). La prima presunzione, che è anche la più forte, è quella che assegna importanza predominante al ‘significato ordinario’ della lettera della legge. Questa presunzione esprime l’idea (discussa più sopra) secondo cui si deve cercare di chiarire il significato delle parole effettivamente inteso dal legislator; collegata a ciò è la presunzione, che deriva da ‘senso comune’, secondo la qual il legislatore utilizza il linguaggio in modo attento ed ortodosso. WARD, John. *L’interpretazione delle norme tributarie e gli effetti sugli uffici e sui contribuenti nel Regno Unito*. In: *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, v. 54, p. 77, 1995.

⁹⁸ RE 182314/SP, Rel. Min. FRANCISCO REZEK, 2ª Turma, j. 21.02.1995, DJU 18.08.1995, p. 24980. RE 80386/SP, Rel. Min. ALIOMAR BALEEIRO, 1ª Turma, j. 04.03.1975, DJU 04.04.1975.

⁹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 119. WARD, John. *L’interpretazione delle norme tributarie e gli effetti sugli uffici e sui contribuenti nel Regno Unito*. In: *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, v. 54, p. 73-105, 1995.

¹⁰⁰ RE 114354/RJ, Rel. Min. CARLOS MADEIRA, 2ª Turma, j. 06.11.1987, DJU 04.12.1987, p. 27644. É bem verdade que o Supremo Tribunal Federal já se valeu da analogia para ampliar a lista de serviços do ISS: RE 87931, Rel. Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, 1ª Turma, j. 20.02.1979, DJU 23.08.1979, p. 2.102.

¹⁰¹ No mesmo sentido escreve Luciano Amaro: “Quando se fala em reserva de lei para a disciplina do tributo, está-se a reclamar lei material e lei formal. A legalidade tributária não se contenta com a simples existência de comando abstrato, geral e impessoal (lei material), com base em que sejam valorizados os fatos concretos. A segurança jurídica requer lei formal, ou seja, exige-se que o comando, além de abstrato, geral e impessoal (reserva de lei material), seja formulado por órgão titular de função legislativa (reserva de lei formal)”. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 116.

A legalidade tributária exige a edição de lei não somente para instituir ou majorar tributos. O tratamento da matéria tributária deve ser veiculado por lei no sentido mais amplo (modalidades previstas no artigo 59), devendo ser identificada a espécie própria do caso concreto de acordo com as competências tributárias definidas pela Constituição¹⁰². No entanto, não paira dúvida alguma de que o sentido da legalidade tributária é bem mais amplo do que circunscrever a legalidade às hipóteses de aumento ou criação. Em verdade, a submissão do Direito Tributário à lei diz respeito à definição da hipótese de incidência como um todo, descrevendo todos os seus elementos, consoante dispõe o artigo 97 do Código Tributário Nacional¹⁰³.

A pesquisa em torno da tradição histórica brasileira permite concluir que a legalidade se constitui em elemento central da chamada rigidez do Sistema Constitucional Tributário. Pode-se dizer, pois, que a atribuição da limitação do poder de tributar ao legislativo, exigindo-se que seja editada lei para criação de tributo ou sua majoração, foi construída ao longo dos séculos em torno da idéia de anuência popular¹⁰⁴. Nessa medida, acerta Luís Eduardo Schoueri ao utilizar a expressão “direito de concordar com a tributação”, “já que se espera, na maior medida possível, a concordância daqueles que serão atingidos pela tributação”¹⁰⁵.

Ao se proceder o exame das eficácias da legalidade tributária, foi possível constatar que a norma possui tríplice dimensão normativa, sendo mais eloqüente a feição de regra, mas sem perder as dimensões de princípio e postulado identificadas no texto aqui apresentado. Dentre as eficácias apresentadas, apontou-se a legalidade como expressão da democracia, estando a exigir a observância das competências definidas pela Constituição, sendo vedada a substituição por parte do Judiciário ou do Executivo nos juízos políticos realizados pelo constituinte ou pelo legislador ordinário. Identificou-se, igualmente, que a legalidade em seu viés de limitação formal pode ser entendida como reserva legal, isto é, o tratamento da matéria tributária deve ser regulado por lei em seu sentido formal (ato emanado pelo Poder Legislativo) e, por via indireta, outro ato normativo não pode promover criação ou majoração de tributo, assim como o poder regulamentar que compete ao Executivo está limitado

¹⁰² ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 131. BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar Tributária*. São Paulo: RT, 1975. TORRES, Heleno Taveira. *Código Tributário Nacional: Teoria da Codificação, função das Leis Complementares e posição hierárquica no Sistema*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 71.

¹⁰³ MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 27. No mesmo sentido: VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007, p. 127. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 279.

¹⁰⁴ Compartilhando a mesma idéia: “O princípio da legalidade significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe do governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 214.

¹⁰⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo, Saraiva, 2011, p. 274.

Ainda sobre legalidade tributária: um exame das funções eficaciais como instrumento de controle do poder de tributar. Revista de Direito Tributário (São Paulo). , v.1, p.124 - 141, 2015.

pela mesma norma. Por fim, sustentou-se que a legalidade possui eficácia de limite à atividade administrativa tributária, vedando discricionariedade na atividade de constituição do crédito tributário. Na mesma linha, considerando que a legalidade haure do ordenamento jurídico pátrio conceitos e institutos para definição das hipóteses de incidência, não se pode admitir imprecisão conceitual ou até mesmo emprego de analogia na atividade administrativa de tributar.