



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

REMO VIEIRA DOS SANTOS

**A EVOLUÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO ÂMBITO DO DIREITO
TRIBUTÁRIO**

**FORTALEZA
2014**

REMO VIEIRA DOS SANTOS

**A EVOLUÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO ÂMBITO DO DIREITO
TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Universidade Federal do
Ceará, como requisito parcial à obtenção
do título de Bacharel em Direito. Área de
concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Me. Francisco de Araújo
Macedo Filho.

**FORTALEZA
2014**

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Setorial da Faculdade de Direito

-
- S237e Santos, Remo Vieira dos.
A evolução do princípio da legalidade no âmbito tributário / Remo Vieira dos Santos. – 2014.
58 f. : enc. ; 30 cm.
- Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2014.
Área de Concentração: Direito Tributário.
Orientação: Prof. Me. Francisco de Araújo Macedo Filho.
1. Legalidade (Direito). 2. Direito tributário - Brasil. I. Macedo Filho, Francisco de Araújo (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Graduação em Direito. III. Título.

CDD 336.2

REMO VIEIRA DOS SANTOS

**A EVOLUÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO ÂMBITO DO DIREITO
TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Universidade Federal do
Ceará, como requisito parcial à obtenção
do título de Bacharel em Direito. Área de
concentração: Direito Tributário.

Aprovada em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Francisco de Araújo Macedo Filho (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Júlio Carlos Sampaio
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Cristiano de Aguiar Portela Moita
Mestrando (UFC)

Aos meus pais.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, e acima de tudo, aos meus pais, Francisco Rodrigues Filho e Maria Cleide, pessoas íntegras, maiores exemplos em minha vida de honestidade e de dedicação aos seus filhos. O pouco tempo de vida ainda não me permitiu absorver suas incontáveis virtudes.

Aos demais de minha família, especialmente minhas irmãs, Talita e Délis, e meus queridos avós, Sra. Luiza Lima e Sr. Francisco Rodrigues, este em memória.

A meu orientador, Professor Macedo, homem bondoso, de inteligência e humildade excepcionais, que me fez criar simpatia pelo Direito Tributário, e a seus colegas da banca examinadora, Professor Júlio Sampaio, um dos professores que mais admiro pela sua dedicação no magistério e por aceitar qualquer desafio, razão pela qual já "salvou" inúmeras turmas da realidade da carência de professores da Faculdade de Direito, e o mestrando Cristiano Moita, amigo dos mais inteligentes, entendido tanto do Direito quanto da bola.

Aos amigos que a faculdade me proporcionou, principalmente Jaime Rodrigues, amigo para todas as horas, homem guerreiro e humilde, que muito me ajudou nesses cinco anos de curso, Isaac Rodrigues, o "mestre", pessoa de quem nunca escondi minha admiração, pela inteligência, justeza e honestidade que conduzem suas ações, João "Carioca", parceiro de estudo, de loucuras e de vida boêmia, Pedro Jorge, parceiro de treinos, Paulo Ricardo, companheiro inseparável nos semestres iniciais do curso, Mayara Mendes, mulher de inteligência e caráter destacáveis, Túlio "Zina", Juan Amorim, Raphael Franco, Bruno Lima, Bruno Cavalcante e muitos outros bons amigos.

Aos integrantes do Grupo de Descongestionamento do Fórum e da 12ª Vara da Fazenda, onde tive o prazer de estagiar por quase dois anos, especialmente a Dra. Jovina D'Avila e Dra. Nádia, pelos ensinamentos e confiança depositada no meu trabalho, Tâmara, Marcos, Gerlano e Diego Osterno.

Aos servidores da Faculdade de Direito, especialmente na pessoa de Erisvaldo Maia e Cristiany Maia, e aos servidores terceirizados, principalmente o Sr. Moura, Ricardo, Beto e Fabrício.

Fora do contexto da Faculdade, aos meus amigos da vida, principalmente Ronald Alisson, o mais louco dos amigos, Mac Viana, grande incentivador de meus projetos, Assis Maia, Breno Queiroz, Clerson Medeiros, Davi Leitão, Felipe Gouveia, Fernando Aires, Gladson Leitão, João Henrique Sena, Kirally Braga, Leonardo Queiroz, Lucas Albuquerque, Matheus Gonçalves, Philipe Maia, Samuel Gonçalves, dentre outros.

Aos amigos da xérox, Marcelo, Moisés e Caio, e a todos os demais que contribuíram de alguma forma durante meu percurso como aluno da centenária Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará.

“Autoridades são apenas alguns, e só durante algum tempo, enquanto cidadãos somos todos nós, e durante toda a vida”
(Hugo de Brito Machado).

RESUMO

O princípio da legalidade é fundamento de todo o Estado de Direito, que sem ele não se concebe, não se edifica, tampouco pode prosperar. Advindo como um instrumento de defesa dos cidadãos por meio da atrelagem da atividade estatal à lei, esta entendida como criação legítima pelo exercício do Poder Legislativo, conferido aos representantes eleitos do povo, que se viu por séculos oprimido pelos mandos e desmandos do monarca, do soberano, do ditador. Na seara fiscal, o princípio da legalidade assume contornos igualmente garantistas, correspondendo à mais substancial das limitações ao poder de tributar. O presente trabalho dedica-se, destarte, a pesquisar as origens de tal princípio tributário, compulsando também sua evolução por meio da história constitucional brasileira, além de dedicar-se aos debates concernentes aos limites e eficácia da legalidade tributária no panorama jurídico atual.

Palavras-chave: Direito Tributário. Princípio da Legalidade. Eficácia e Mitigação.

ABSTRACT

The principle of legality is the foundation of all rule of law, without which it is not conceivable, not built, nor can thrive. Arising as an instrument of defense of citizens through the coupling of state activity to law, understood this as a legitimate exercise of the creation by the Legislature, granted to elected representatives of the people, who are oppressed by centuries saw trainees and unmade by the monarch, the sovereign, the dictator. In the fiscal area, the principle of legality also assumes guarantees contours, corresponding to more substantial limitations of the power to tax. The present work is devoted thus, the search for the origins of such tax principle also verifying its evolution through the Brazilian constitutional history, and to devote him to concerning the limits and effectiveness of tax legality in the current legal landscape debates.

Keywords: Tax Law. Principle of Legality. Effectiveness and Mitigation.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	SURGIMENTO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	16
2.1	A relação do princípio da legalidade com o Direito Penal	19
2.2	A legalidade com a <i>magna carta libertatum</i>	20
2.3	A indissociabilidade entre o princípio da legalidade e o princípio da anterioridade	22
2.4	O princípio da legalidade tributária nas Constituições anteriores	
2.4.1	<i>Constituição Imperial de 1824</i>	23
2.4.2	<i>Constituição Republicana de 1891</i>	24
2.4.3	<i>Constituição de 1934</i>	25
2.4.4	<i>Carta Constitucional de 1937</i>	25
2.4.5	<i>Constituição de 1946</i>	26
2.4.6	<i>Emenda Constitucional nº 18 de 1965</i>	27
2.4.7	<i>Carta Constitucional de 1967</i>	28
2.4.8	<i>Emenda Constitucional nº 1 de 1969</i>	29
2.5	O princípio da legalidade na Constituição Federal de 1988	29
2.5.1	<i>O art. 150, inciso I, da Constituição</i>	31
2.5.2	<i>Controle de constitucionalidade e o princípio da legalidade</i>	36
3	LIMITES E EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE PÓS-1988	41
3.1	O advento da Emenda Constitucional nº 32/2001	41
3.2	Emenda Constitucional nº 33/2001	46
3.2.1	<i>A CIDE-Combustível e a função extrafiscal do tributo</i>	47
3.2.2	<i>O ICMS-Combustível</i>	47
3.3	A mitigação do princípio da legalidade	49
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	53
	REFERÊNCIAS	55

1 INTRODUÇÃO

A evolução das sociedades permitiu a criação de uma entidade com força suficiente para determinar regras de comportamento, de convivência, que fizesse valer o Direito, inerente a cada ser humano.

Era preciso, para que os homens, dotados de ideias e interesses conflitantes, pudessem viver em sociedade de forma harmônica, de uma entidade reguladora de interesses, visando o bem comum e repleta de objetivos. Então se criou o Estado, dotado de poder de mando, criador de regras às quais os cidadãos devem obediência.

Para José dos Santos Carvalho Filho (2010), é “fato, atualmente indiscutível, de que o Estado é um ente personalizado, apresentando-se não apenas exteriormente, nas relações internacionais, como internamente, neste caso como pessoa jurídica de direito público, capaz de adquirir direitos e contrair obrigações na ordem jurídica”.

Nos primórdios, o Estado era bastante liberal, garantidor apenas da propriedade e da liberdade de seus súditos. Com o Estado de Direito, o caráter intervencionista do Poder Público foi predominante, tanto na vida social como na vida privada. E a razão para essa intervenção é institucionalizada através da Constituição, e os cidadão não têm escolha, pois devem ser obediência às normas e preceitos estabelecidos na Constituição e devem ser subservientes ao Estado.

Para que o Estado possa atingir os objetivos que fundamentam sua existência, é imprescindível que tenha uma fonte constante de recursos, gerando superávit que será despendido na consecução de seus objetivos fundamentais.

No Direito brasileiro, os ditos objetivos fundamentais estão esparsos no ordenamento jurídico, dentre os quais se destacam os insertos no art. 3º da Carta Magna, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, garantia do desenvolvimento nacional e erradicação a pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais.

O ramo do direito que trata da atividade financeira do Estado, dos meios de captação de recursos para a consecução dos objetivos fundamentais e para o fornecimento de serviços aos cidadãos-contribuintes é o Direito Tributário.

Doutrinadores proclamam inúmeras definições para o Direito Tributário, todavia estas não se diferenciam muito umas das outras. Os componentes básicos das definições sempre estão presentes, embora a riqueza do vocabulário jurídico permita uma infinidade de conceituações.

Para não nos alongarmos por diversas definições, vejamos algumas poucas de renomados juristas brasileiros:

Nas lições de Hugo de Brito Machado (2008), o Direito Tributário é o “ramo do direito que se ocupa das relações entre fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”.

Luciano Amaro (2010), por sua vez, assevera que “o direito tributário é a disciplina jurídica dos tributos, com o que se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladoras da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária”.

Nesse sentido, Aliomar Baleeiro (1976) muito bem definiu Direito Tributário, antes mais conhecido como Direito Fiscal. Décadas atrás, já dizia o autor:

O Direito Financeiro é compreensivo do conjunto das normas sobre todas as instituições financeiras – receitas, despesas, orçamento, crédito e processo fiscal – ao passo que o Direito Fiscal, sinônimo de Direito Tributário, aplica-se contemporaneamente e a despeito de qualquer contraindicação etimológica ao campo restrito das receitas de caráter compulsório. Regula precipuamente as relações jurídicas entre o Fisco, como sujeito ativo, e o contribuinte, ou terceiros como sujeitos passivos. O Direito Fiscal é o sub-ramo do Direito Financeiro que apresenta maior desenvolvimento doutrinário e maior riqueza de diplomas no direito positivo dos vários países. Alguns desses já o codificaram, como o Brasil com o projeto Osvaldo Aranha-Rubens Gomes de Sousa, hoje integrado na lei nº 5.172, de 1966.

O Direito Tributário é o disciplinador de relações jurídicas cujo objeto é a prestação obrigatória de tributos, relação esta de subordinação do cidadão-contribuinte ao Estado arrecadador, em regra.

Isto porque tal regra não é absoluta. Não é sempre que o particular figurará no polo passivo dessa relação jurídica, bem como nem sempre o Estado ocupará o polo ativo.

O objeto dessa relação jurídica pode ser a obrigação de dar, de natureza patrimonial, que é a entrega de dinheiro ao erário, ou uma obrigação de fazer ou não fazer, a exemplo da entrega de declarações ou emissão de notas fiscais.

A relação jurídica tributária difere das demais searas do direito em razão de constar o cidadão como devedor de uma obrigação em cujo polo diametralmente oposto encontra-se nada menos que o Fisco, expressão tributária do próprio Estado, ente jurídico e político de maior poder, que não só encima uma gama de possibilidades de inserção, por meio de tributos diversos, na esfera patrimonial do cidadão, como é o mesmo a criar tributos por meio do Poder Legislativo, a cobrá-los por meio do Executivo e a condenar e executar quem não os paga por meio do Poder Judiciário.

Nesse painel jurídico, em que se vislumbrariam condutas excessivas por parte do ente tributante ou condições de vulnerabilidade do contribuinte, o *princípio da legalidade* avulta-se como pedra angular dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte. É da *lei tributária*, fonte ou expressão precípua da legitimidade do Estado para cobrar, que deve advir a norma tributária – *nullum tributum sine lege*.

Antes mesmo de um contexto em que se objetiva a constituição de um *Estado social*, em que inclusive os tributos cumpriram uma determinada *função social*, ou antes de o princípio da dignidade da pessoa humana irradiar por todo o ordenamento, albergando garantias como a da capacidade contributiva, do não-confisco, da não-surpresa, a *legalidade* irrompia como garantia maior do cidadão.

É no Estado de Direito, rompendo ou interrompendo, no mínimo, com os paradigmas autocráticos que imperavam antes das primeiras constituições, que o Direito Tributário passou a fundamentar-se na lei para legitimar-se. Antes disso, a atividade fiscal perpetrava-se, e perpetuava-se, ao alvedrio da autoridade do suserano ou monarca, em detrimento de seus vassallos ou súditos.

A arrecadação de tributos tem sido a principal fonte de “renda” do ente supremo da nossa República Federativa, o Estado.

O princípio da legalidade não se resume ao significado de que a relação tributária é jurídica, mas, principalmente, significa dizer que essa relação tem de ser regulada por lei em sentido estrito. Vale dizer, não seria qualquer norma, salvo as

exceções previstas, que poderia regular as relações de tributação, a exemplo de uma resolução, mas somente as leis em sentido estrito, específico.

Pode-se afirmar, assim, que há uma obrigatoriedade de que, em razão do princípio da legalidade, a lei seja a criadora dos tributos, não havendo necessidade de a lei regular todos os elementos que compõem o tributo, a saber: alíquota, base de cálculo, sujeito passivo, multa e fato gerador (elementos fundamentais do tributo previstos no art. 97 do Código Tributário Nacional brasileiro).

Há quem defenda, porém, que a lei deva regular todos os elementos dos tributos, os essenciais e não essenciais. Para outros, a lei deverá regular apenas os elementos considerados essenciais para o tributo, como os sujeitos e o fato gerador, ficando de fora a alíquota e a base de cálculo.

Nesse sentido, possui o presente trabalho como objetivo geral analisar o princípio da legalidade de modo a verificar e comentar as mudanças pelas quais passou o princípio da legalidade fazendo uma abordagem história das alterações na legislação que incidiram diretamente no significado e aplicação do princípio em tela. Como objetivos específicos, importará definir e analisar o princípio da legalidade atinente Direito Tributário e suas hipóteses de mitigação; elaborar um apanhado histórico sobre o princípio da legalidade: surgimento, evolução e atual importância no direito pátrio; e discorrer sobre as alterações legislativas que tiveram reflexo significativo no princípio da legalidade.

O capítulo que segue aborda o surgimento da legalidade como princípio, seu germen legislativo e sua identificação inicial com o Direito Penal, assestando também para sua indissociabilidade com o princípio da anterioridade, perquirindo como se dera o tratamento normativo da legalidade na História Constitucional do Brasil, destinando, ao final, maior atenção à sua disposição na Carta Magna de 1988.

Em seguida, são auscultados os limites e a eficácia do princípio da legalidade no cenário constitucional pós-1988, atinando às reestruturações perpetradas pelo poder constituinte nas Emendas Constitucionais nº 32 e 33, ambas de 2001, destacando o contraste entre o princípio em estudo e a função extrafiscal do tributo de controlar o consumo e economia, com destaque para o regime de aplicação da CIDE-Combustível e do ICMS-Combustível.

Por último, a pesquisa alberga um tanto das discussões acerca da mitigação do princípio da legalidade na problemática das medidas provisórias do Poder Executivo – notadamente o federal –, o qual se arvora dos fundamentos constitucionais que definiram tal função atípica para legislar em detrimento da própria legalidade.

A metodologia de pesquisa se constituiu da análise de textos, artigos e obras atinentes ao tema pesquisado, notadamente de autores renomados do cenário jurídico nacional, sendo utilizados também dispositivos legais, notadamente da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, das Constituições anteriores e do Código Tributário Nacional, além de encimar a legislação complementar e a jurisprudência a respeito do tema.

2 SURGIMENTO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Segundo Hugo de Brito Machado (1989), citando Victor Uckmar,

O princípio da legalidade pode ser entendido em dois sentidos, a saber: (a) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que 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.

Em suas origens mais remotas, surgiu o princípio com o primeiro dos referidos significados, vale dizer, o do consentimento. Neste sentido o princípio é bastante antigo, como demonstra UCKMAR, manifestando-se inicialmente sob a forma de consentimento individual, na Inglaterra, em 1096, para transformar-se pouco a pouco em consentimento coletivo. (Cf. VICTOR UCKMAR, *Os Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, p. 9-201, 1976).

É consenso entre os doutrinadores que o princípio da legalidade surgiu do consentimento individual dos cidadãos que deveriam pagar os tributos. Portanto, o pagamento de tributos pode ser considerado, à época, um faculdade, e não uma obrigatoriedade como é atualmente.

Só depois dessa fase do consentimento individual passou a surgir o consentimento coletivo, que logo evoluiu e passou a ser tratado pela legislação dos Estados e então se tornou algo obrigatório aos que estavam a estes subordinados, ou seja, era necessário consentimento do povo para que fosse possível a cobrança de tributos efetuada pela máquina estatal, que é guiada por seus representantes políticos e que, em tese, representam seus anseios e que se deixam governar por eles.

Assim como todas as ações do Estado, a cobrança de tributos assumiu e foi justificada pelo interesse público. Antes apenas serviam para sustentar o Estado Absolutista e os monarcas suas famílias, repletas de regalias, enquanto o povo estava à míngua de qualquer influência política. A evolução do Estado implicou na mudança para o consentimento coletivo e a representatividade política e a cobrança de tributos passou a ser fundamentada no interesse coletivo.

Pela lógica do sistema político, o povo elege seus representantes políticos que irão compor o poder legislativo, o mais democrático e representativo dos órgãos.

O poder legislativo é quem elabora as leis que determinam as obrigações tributárias, logo é o próprio povo que, indiretamente, através de seus representantes

no legislativo, que elaboram e consentem em realizar o pagamento dos tributos exigidos.

Segundo José Renato Gaziero Cella (1998),

O Princípio da Legalidade é uma constante nos Estados Nacionais Modernos, fruto de uma evolução iniciada no século XI e que teve no seu nascedouro justamente o embate travado entre governantes e governados no que pertine à imposição tributária.

Não há divergências entre historiadores, juristas e cientistas políticos na afirmativa de que o Princípio Jurídico da Legalidade – e mesmo o Princípio Político da Representação – tem sua origem umbilicalmente ligada ao consentimento dos impostos.

Assim, a necessidade de normas emanadas formalmente por parlamentos para a imposição de obrigações é um dos elementos – quiçá o mais essencial – que constituem o nascedouro e a base dos Estados Constitucionais de Direito.

Alguns doutrinadores afirmam que havia necessidade do consentimento para que a cobrança de tributos fosse legitimada antes mesmo da Magna Carta de 1215. Todavia, na fase inicial de exigência dos tributos, o consentimento era individual: aqueles que consentissem estavam obrigados ao pagamento do tributo, e aqueles negassem consentimento estavam desobrigados.

Inúmeros estudos comprovam que o princípio da legalidade surgiu em razão da necessidade de consentimento dos “súditos” para a cobrança tributária (legalidade tributária) bem como a proteção da propriedade e liberdade (legalidade penal), sendo que no Estado de Direito é exigida a chamada reserva de lei.

No processo evolutivo do princípio da legalidade é fácil a visualização de que as leis, com o estabelecimento do Estado Democrático de Direito, sofreram alterações em seu entendimento. Atualmente, o Poder Executivo, máxime na figura do Presidente da República, atua de forma bastante interveniente em diversos temas, sempre em nome do interesse público, e essa atuação só é possível tendo poderes de elaborar normas com a rapidez que o Legislativo carece, dado que este deve cumprir inúmeros requisitos e formalidades.

Na maioria das situações, o Poder Legislativo se mostra ineficaz diante das necessidades urgentes do mundo atual, que requer rapidez e agilidade para a tomada de decisões. O processo legislativo é demasiado lento diante das necessidades diárias de um complexo Estado, principalmente em relação ao

mercado internacional, que exigem tomadas de decisão relevantes diariamente para que a economia nacional se mantenha saudável.

O Poder Executivo se mostra eficiente e rápido, de modo que veio assumindo função legislativa ao longo da evolução do Estado e hoje é incontestável a necessidade que tem o Executivo de elaborar normas incessantemente.

Vale ressaltar que não há uma verdadeira delegação de competência legislativa para o Poder Executivo, principalmente em matéria tributária. O princípio é apenas mitigado (portanto não deixa de ser obedecido) em decorrência da necessidade que do Estado de Direito atualmente, principalmente em razão de política econômica, pois é vital a proteção da economia através do manejo de tributos.

Assim, o Executivo não está apto, mesmo com a mitigação da legalidade, a criar tributos ou alterar ao seu alvedrio os elementos de tributos, como base de cálculo. Se fosse possível, geraria uma insegurança jurídica e econômica que não condiz com o Estado de Direito que vivemos. Além da própria legalidade, há de se respeitar o princípio da não-surpresa, em que os cidadãos devem saber previamente os encargos tributários que os acometerão, a propriedade (não confisco) e a livre iniciativa.

O princípio que se destaca na matéria tributária, ao lado da legalidade, é o da segurança jurídica. Em razão da sua importância é que se impõe no âmbito tributário a reserva absoluta de lei. A mitigação só é possível em casos expressamente previstos na legislação.

Aos poucos o consentimento individual foi cedendo espaço para o consentimento coletivo na medida em que os Estados se organizavam e o número de pessoas consultadas se ampliava sempre visando alcançar a totalidade da população, ou pelo menos todas as classes mais apossadas.

A razão de o surgimento princípio da legalidade ser atribuído à Magna Carta Inglesa se deve ao fato de que nesta foi compilado expressamente tal princípio e outros elementos atualmente presentes no direito moderno. Além disso, as normas jurídicas eram esparsas e regiam apenas situações bem específicas e com efeitos restritos às partes envolvidas na situação. Com a previsão na Carta Magna, ou em qualquer outra constituição, o princípio da legalidade ganhou

conteúdo genérico, passível de ser aplicado em qualquer situação e cujos efeitos poderiam se perpetrar no tempo e atingir casos semelhantes sem haver necessidade de uma análise específica.

Não há dúvidas de que o princípio da legalidade surgiu face à necessidade de consentimento da população para que fosse viável a cobrança de tributos sem que pudessem se insurgir contra tal tarefa. Não significa dizer que a vontade do povo é de pagar tributos. Os tributos são instituídos por seus representantes visando garantir maior segurança nas relações jurídicas entre os contribuintes e o Estado e o povo simplesmente aceita a cobrança, posto que inevitável em nome do interesse público e em razão do poder que o Estado tem de “tomar” os tributos devidos.

Também não se pode dizer que se trata de uma relação de poder em que o povo é submisso e por isso deva pagar tributos. Antes é uma relação jurídica, em que o povo “consente” com a cobrança dos tributos que será utilizada em benefício de todos, portanto não é arbitrária, não é absolutista. Caso fosse uma relação arbitrária, não era necessário que houvesse normas que previssem a cobrança de tributos e vinculassem o Estado, uma vez que relações de poder e de mando prescindem de normas e não tem restrições de ordem jurídica. As relações jurídicas, por sua vez, devem atender as normas reguladoras das situações por elas previstas. A relação jurídica de tributação, portanto, há de ser regulada por normas, estas que, razão do princípio da legalidade, só podem ser as leis em sentido estrito.

2.1 A relação do princípio da legalidade com o Direito Penal

Antes de se iniciarem os comentários sobre os documentos que primeiramente previram de modo expresso o princípio da legalidade, como se deu inicialmente com a Magna Carta de 1215, convém abordar a relação de proximidade que prospera entre a legalidade no âmbito tributário e no âmbito penal.

É consenso na doutrina a afirmação de que o Estado de Direito surgiu com a finalidade de retirar o poder absoluto das mãos do autocrata, em tal conceito incluídos os poderes do ditador, do soberano, do monarca, do imperador, dentre outros epítetos reclamados pelos regentes das autocracias. No Estado de Direito, o Estado deve obediência às leis que ele mesmo cria.

Desta feita, pode-se afirmar que o princípio da legalidade e o Estado de Direito têm definição e importância concordes: faz com que todos devam obediência às leis, não importando à que classe pertençam, abduzindo o poder absoluto das mãos de poucos.

Conforme esclarece Paulo Bonavides (1994), “o princípio da legalidade nasceu do anseio de estabelecer na sociedade humana regras permanentes e válidas, que fossem obras da razão, e pudessem abrigar os indivíduos de uma conduta arbitrária e imprevisível da parte dos governantes”.

Conclui-se que qualquer atividade estatal deve ser prevista em lei, sob pena de ser ilegal, ilícita. Não pode o Estado querer punir um cidadão se tal punição não estiver expressamente prevista na legislação (legalidade penal), assim como não pode cobrar qualquer tributo caso este não esteja igualmente previamente disposto (legalidade tributária).

Foi nesse contexto que surgiu o princípio da legalidade, abarcando inicialmente a legalidade penal e tributária com o nascimento da Magna Carta Inglesa.

Surgiram em igual período em razão do anseio por segurança jurídica, sendo que a segurança jurídica prevalece no Direito Penal haja vista que protege bens mais importantes, como a vida e a liberdade, sendo, por isso, imposto como uma reserva absoluta de lei, ao passo que a legalidade tributária enseja uma reserva de lei material.

A rigor, o princípio da legalidade é bem semelhante seja qual for o ramo do direito. Todavia, a similitude dos princípios da legalidade nos âmbitos tributário e penal se destaca. Até mesmo suas criações se deram de forma conjunta, com a elaboração da Magna Carta no séc. XIII, como veremos no tópico seguinte.

2.2 A legalidade com a *magna charta libertatum*

A origem do princípio da legalidade, segundo o escólio de Hugo de Brito Machado (2012), tem sido geralmente situada na *Magna Carta*, de 1215, outorgada por João Sem Terra, por imposição dos barões. A Magna Carta é um documento de grande importância para a história inglesa e mundial. Tal documento foi um dos

primeiros compilados a restringir o poder monárquico. Seu principal objetivo foi limitar o poder absoluto dos reis ingleses.

O então monarca da época, Rei João, vivia um momento um tanto complicado no seu governo. O relacionamento com o Papa e com os barões ingleses estavam delicado.

Em razão do desprestígio do Rei João e do Estado como um todo, iniciou-se a conjectura de restrição dos poderes do Estado. A ideia de restringir o poder estatal ganhou força à época e, diante da insatisfação com o Rei João, os barões ingleses impuseram ao rei a aceitação da Magna Carta em 1215.

Uma das cláusulas mais importantes da Magna Carta era a 61^a, que previa a possibilidade de um conselho de 25 barões reformarem qualquer decisão do rei, inclusive com uso da força, se necessário.

Já no ano seguinte, todavia, em 1216, com a morte do Rei João, foram retiradas várias cláusulas da Magna Carta, incluindo a 61^a. Em 1225, sob o governo do Rei Henrique, a Magna Carta ganhou uma versão mais curta, com menor restrição de poderes do que em sua versão original.

A Magna Carta foi um marco histórico e fundamental para o surgimento do Constitucionalismo que impera nos dias de hoje. Foi uma das primeiras ferramentas de restrição do poder do Estado e garantidora de direitos fundamentais.

Contendo 63 cláusulas sobre os mais variados temas, a mais importante, não só para o presente trabalho como também para a evolução histórica do Estado de Direito, é a de número 39. Vejamos o que diz a reverenciada cláusula:

Nenhum homem livre será preso, aprisionado ou privado de uma propriedade, ou tornado fora-da-lei, ou exilado, ou de maneira alguma prejudicado, nem agiremos contra ele ou mandaremos alguém fazê-lo, a não ser por julgamento legal dos seus pares, ou pela lei da terra. (*Tradução nossa*)

Segundo referido artigo, os homens livres tinham direito de não ter seu patrimônio ou liberdade violados a não ser em razão das leis que previssem hipóteses de dedução de patrimônio ou liberdade.

A criação de tributos pelo rei era condicionada à aquiescência dos representantes do povo. Frise-se que a Magna Carta foi elaborada e imposta pela

nobreza inglesa, portanto onde há “povo”, considere que estamos nos referindo a quem realmente tinha voz àquela época, a classe nobre, os barões ingleses.

Nascia então o princípio da legalidade. Era necessário, para a cobrança de tributos, obediência à lei. Findava-se a cobrança indiscriminada que o monarca se valia em razão de seu poder absoluto. Toda cobrança passou a depender do consentimento do povo, que se expressa através das leis.

Posteriormente, com o nascimento do constitucionalismo, em especial a partir do séc. XVIII, tornou-se comum a presença do princípio da legalidade e direito fundamentais em geral em basicamente todas as constituições dos ditos Estados Democráticos de Direito. Virou regra o consentimento do povo para a cobrança de tributos através de seus representantes, quais sejam, os homens que compunham o legislativo.

Apesar das críticas de que a Magna Carta representava apenas os interesses da nobreza, repleta de garantia e privilégios para essa classe, é incontestável que ela representou um marco, sendo o pioneiro compilado de limitações ao poder absoluto dos monarcas e prevendo garantias diversas ao povo em detrimento do Estado.

12. Não lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do conselho geral do reino, a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro o nosso filho mais velho e para celebrar, mas uma única vez, o casamento de nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis. (*Tradução nossa*)

2.3 A indissociabilidade entre o princípio da legalidade e o princípio da anterioridade

O princípio da anterioridade tributária encontra-se previsto no art. 150, inciso III, alíneas "b" e "c". A alínea "b" refere-se à anterioridade anual, anterioridade de exercício ou simplesmente anterioridade. A alínea "c", por sua vez, expressa um tipo especial de anterioridade, a chamada anterioridade nonagesimal ou anterioridade qualificada.

Vejam os que diz a Constituição Federal no art. 150, III, alíneas "b" e "c".

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

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

A constituição diz, portanto, que a lei que institua ou majore um tributo seja anterior ao exercício financeiro o qual o tributo será exigido (anterioridade anual) bem como que transcorram noventa dias entre a data de publicação da lei que instituiu ou majorou o tributo e a data de sua efetiva cobrança (anterioridade nonagesimal). Ressalte que a anterioridade nonagesimal foi criada apenas no ano 2003, através da Emenda Constitucional n. 42. Desta feita, a partir de 2004, a lei que instituísse ou majorasse tributo deveria respeitar a anterioridade anual e a anterioridade nonagesimal, simultaneamente, ou seja, de forma cumulativa.

Percebe-se que, simultaneamente, no ato de instituição ou majoração de tributo, deve esta submissão aos princípios da legalidade e da anterioridade tributárias. O cumprimento dessas formalidades é essencial para que a cobrança do tributo seja válida. Aliás, caso a lei que institua ou majore tributo desrespeite o princípio da anterioridade, a cobrança do tributo será ilegal. Daí a intrínseca relação entre a legalidade e a anterioridade tributárias.

O princípio da legalidade importa no estabelecimento do modo pelo qual o tributo deve ser instituído ou majorado, qual seja, através de lei em sentido estrito. O princípio da anterioridade, por sua vez, importa no estabelecimento do tempo o qual o tributo que foi instituído ou majorado possa ser efetivamente cobrado. Este princípio permite que o contribuinte saiba quando o tributo criado ou aumentado vai ser cobrado, o que lhe garante certa segurança, permitindo que se possa se precaver em razão dessa criação ou aumento do tributo, evitando que seja surpreendido.

Desta feita, o princípio da anterioridade tributária, assim como o da legalidade, levanta a bandeira da segurança jurídica na seara da cobrança de tributos, protegendo o contribuinte de cobrança inesperada sem que tenha havido tempo hábil para enfrentar eventuais nuances que uma instituição ou majoração de tributo possa criar.

Nas palavras de Luciano Amaro (2000),

Alguns tributos escapam à aplicação do princípio da anterioridade. Trata-se de exações que, por atenderem a certos objetivos extrafiscais (política

monetária, política de comércio exterior) necessitam de maior flexibilidade e demandam rápidas alterações. Por isso, o imposto de importação, o imposto de exportação, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e operações com títulos e valores mobiliários (além de comportarem exceção ao princípio da estrita reserva legal, no sentido de poderem ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo, dentro de limites e condições definidas na lei) não se submetem ao princípio da anterioridade, e, portanto, podem ser aplicados no próprio exercício financeiro em que seja editada a lei que os tenha criado ou aumentado (ou em que tenha sido publicado o ato do Poder Executivo que haja majorado a alíquota).

2.4 O princípio da legalidade tributária nas Constituições anteriores

2.4.1 Constituição Imperial de 1824

A Constituição do Império já previa o princípio da legalidade, mais precisamente no art. 171. Vejamo-lo:

Art. 171. Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Dívida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituidas por outras.

Inicialmente, apenas a Assembleia Geral poderia instituir impostos. Apenas ela tinha competência para criar impostos segundo a constituição imperial. Desta feita, o imperador não poderia criar impostos à sua livre vontade. Ele estava impedido de tal tarefa face à constituição.

Em 1834, porém, com as alterações que acometeram a Constituição, a Assembleia Geral perdeu a exclusividade na tarefa de criar os impostos, sendo concedida autonomia às províncias para que criassem impostos, desde que não interfiram no poder geral do Estado.

O Ato Adicional de 1834 impôs algumas alterações na constituição. Dentre elas, a que interessa ao nosso tema é a contida no art. 10, 5º, do ato:

Sobre a fixação das despesas municipais e provinciais, e os impostos para elas necessários, contanto que estes não prejudiquem as imposições gerais do Estado. As Câmaras poderão propor os meios de ocorrer às despesas, dos seus Municípios.

Sobre a fixação das despesas municipais e provinciais, e os impostos para elas necessários, contanto que estes não prejudiquem as imposições gerais do

Estado. As Câmaras poderão propor os meios de ocorrer às despesas, dos seus Municípios.

Em razão das disputas políticas no tempo do império, o Ato Adicional foi uma tentativa de se firmar um compromisso político que pudesse amenizar as tensões entre grupos políticos divergentes que disputavam poderes. Em primeiro plano, tal reforma da constituição imperial permitiu que cada uma das províncias pudesse criar, através do legislativo local, meios de custear as despesas da máquina provincial. O ato adicional, portanto, estabeleceu que, em razão das disputas políticas e dada as dimensões continentais de nosso país, os políticos locais poderiam determinar a criação de impostos.

2.4.2 Constituição Republicana de 1891

Na Constituição de 1891, o princípio da legalidade estava previsto no seu art. 72, § 30. Vejamos o que diz o dispositivo:

Art.72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no paiz a inviolabilidade dos direitos concernentes á liberdade, á segurança individual e á propriedade, nos termos seguintes:

§ 30. Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize.

Há quase um século e meio o princípio da legalidade já estava delineado conforme previsto atualmente. Apesar das grandes mudanças interpretativas do princípio da legalidade ao longo das décadas, tal princípio sofreu poucas mudanças na forma como vem previsto na legislação.

Mesmo que no texto constitucional de 1891 mencione apenas impostos, a legalidade ali imposta era aplicada aos demais tipos de tributos. A má dicção do mencionado artigo não impediu que a regra fosse aplicada a todas as espécies tributárias, o que se mostra mais coerente.

2.4.3 Constituição de 1934

Na Constituição de 1934, a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, o princípio estava presente no art. 17, inciso IV, vejamo-lo:

Art. 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VII - cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize, ou fazê-lo incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos;

Embora a Constituição de 1934 tenha deslocado o princípio da legalidade dos direitos e das garantias individuais, este não deixou de estar presente, desta vez no capítulo I da Carta Magna, nas *Disposições Preliminares*.

2.4.4 Carta Constitucional de 1937

A Constituição de 1937 foi imposta por Getúlio Vargas e tinha feições autoritárias e ditatoriais, período em que o Congresso Nacional fora dissolvido. Era o chamado “Estado Novo”. O país viveu um regime ditatorial que perdurou até o ano de 1945.

Como não poderia deixar de ser, tal Constituição, uma das mais autoritárias, foi a única que não previu direta e expressamente o princípio da legalidade. Porém o princípio estava implícito no artigo que tratava da competência legislativa da União, ou, para ser mais preciso, no artigo que trata de matérias sobre as quais o presidente não pode expedir decretos-lei, mesmo durante o recesso Parlamentar.

Art. 13 - O Presidente da República, nos períodos de recesso do Parlamento ou de dissolução da Câmara dos Deputados, poderá, se o exigirem as necessidades do Estado, expedir decretos-leis sobre as matérias de competência legislativa da União, excetuadas as seguintes:

d) impostos;

Ocorre que a Constituição de 1937 tinha dois indigestos artigos que representavam bem o momento político vivido à época. Eram os artigos 180 e 187, vejamo-los:

Art. 180 - Enquanto não se reunir o Parlamento nacional, o Presidente da República terá o poder de expedir decretos-leis sobre todas as matérias da competência legislativa da União.

Art. 187 - Esta Constituição entrará em vigor na sua data e será submetida ao plebiscito nacional na forma regulada em decreto do Presidente da República.

Em síntese, a Constituição previa a realização de um plebiscito aprovando-a para que pudesse ter plena eficácia. Como não houve o tal plebiscito previsto no art. 187, todo o período em que a constituição teve vigência foi marcada pela plena aplicação do art. 180, ou seja, o presidente teve, durante todo esse

período, o poder de criar decretos-leis sobre matérias de competência do legislativo. Assim, o princípio da legalidade não foi aplicado nesse período, apesar de previsto desde a primeira constituição brasileira, de 1824.

2.4.5 Constituição de 1946

A Constituição de 1946 marcou o fim da Era Vargas e aniquilou as feições autoritárias que a constituição passada possuía. Ela sacramentou inúmeros princípios antes suprimidos pela constituição anterior, dentre os quais estava o princípio da legalidade.

Desta vez, ele foi colocado no capítulo *Dos Direitos e das Garantias Individuais*. O afortunado princípio voltou definitivamente a ser previsto expressamente em nossa constituição, nos seguintes termos:

Art. 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 34 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

Como se vê da leitura do artigo, além de consolidar o princípio da legalidade, tratou de estabelecer também o princípio da anterioridade. Segundo o § 34º do art. 141 da Constituição de 1946, para a criação ou majoração de qualquer tributo, era necessário que lei o estabelecesse. Além disso, deveria ter autorização orçamentária para que pudesse ser efetivamente cobrado dos contribuintes. Percebe-se o grande salto em prol do Estado Democrático de Direito e da segurança jurídica que foi a constituição de 1946 comparando-se à passada.

2.4.6 Emenda Constitucional nº 18 de 1965

A Emenda Constitucional de 1965 reformulou o sistema tributário nacional. Mudanças significativas foram observadas envolvendo o princípio da legalidade no âmbito tributário. Apesar de manter a redação prevendo exigindo a criação de lei para a cobrança de qualquer tributo, fez algumas importantes ressalvas ao princípio da legalidade. Vejamos os dispositivos que interessam ao

presente trabalho desta emenda que tratou exclusivamente do sistema tributário nacional:

Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - Instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda;

[...]

Art. 7º Compete à União:

I - o imposto sobre a importação de produtos estrangeiros;

II - o imposto sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados.

§ 1º O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo dos impostos a que se refere este artigo, a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e de comércio exterior.

[...]

Art. 14. Compete à União o imposto:

I - sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores imobiliários;

§ 1º O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases do cálculo do imposto, nos casos do nº I deste artigo, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária.

Os impostos de importação e exportação e o imposto sobre operações financeiras poderiam ter alíquotas e bases de cálculo alteradas pelo Poder Executivo. Tais alterações objetivavam a regulação do mercado e a própria economia do país. Esses impostos afetados pela emenda, ditos extrafiscais, são considerados reguladores de mercado ou gravames regulatórios e visam o controle da balança comercial.

Vale ressaltar que a emenda autorizou o executivo a modificar, nos casos previstos, tanto as alíquotas como as bases de cálculo. Nos dias de hoje, porém, e felizmente, as alterações feitas pelo executivo têm por objeto apenas as alíquotas, ou seja, as bases de cálculo só podem ser alteradas pelo legislativo. O tema será retomado no tópico relativo à mitigação do princípio da legalidade.

2.4.7 Carta Constitucional de 1967

A Constituição de 1967 incorporou todos os dispositivos presentes na Emenda Constitucional de 1965. A Emenda de 1965 tratou exclusivamente do sistema tributário e a Constituição de 1967, por sua vez, reservou um capítulo específico para tratar desse tema, o V, chamado *Do Sistema Tributário*. Nela o princípio da legalidade estava previsto no art. 20, vejamos:

Art. 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

As ressalvas, por sua vez, estavam presentes no art. 22, §2º. Estas eram iguais às previstas na Emenda de 1965.

Art. 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

§ 2º - É facultado ao Poder Executivo, nas condições e limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo dos impostos a que se referem os n.ºs I, II e VI, a fim de ajustá-los aos objetivos da política Cambial e de comércio exterior, ou de política monetária.

Os tributos os quais a Constituição fez ressalva ao princípio da legalidade são os impostos sobre o comércio exterior (incisos I e II) e os sobre operações financeiras (inciso VI). Assim como na Emenda de 1965, ela autorizava alterações pelo Executivo tanto das bases de cálculo e quanto das alíquotas.

Além do mais, a Constituição de 1967 voltou a incluir o princípio da legalidade, assim como na Constituição de 1946, no capítulo *Dos Direitos e das Garantias Individuais*, desta vez no art. 150, §29:

Art. 150 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 29 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.

2.4.8 Emenda Constitucional nº 1 de 1969

Apesar do conturbado momento político vivido à época, marcado pelo autoritarismo da ditadura militar brasileira e a criação dos famigerados Atos Institucionais que eram impostos pelo regime militar, o princípio da legalidade foi mantido na Constituição de 1967, sendo vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios *instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça*, sendo mantido também sua previsão capítulo *Dos Direitos e das Garantias Individuais*.

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 23. É livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, observadas as condições de capacidade que a lei estabelecer.

Fazendo uma comparação com a Constituição de 1967, é possível verificar uma importante mudança nas ressalvas. Desta vez, o IPI foi incluído no rol das ressalvas, enquanto que o IOF foi afastado.

2.5 O princípio da legalidade na Constituição Federal de 1988

Na Constituição vigente, o princípio da legalidade lato senso foi mantido entre os direitos e garantias individuais, desta vez no art. 5º, II:

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

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

No âmbito tributário, foi previsto expressamente no art. 150, I, tendo redação mais clara e precisa:

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;

Até esse ponto, não houve inovações por parte da Constituição. Porém, em razão de algumas novas normas inseridas no texto constitucional, que não foram criadas para regulamentar o Direito Tributário especificamente, o princípio da legalidade restou fortalecido e com mais ferramentas garantidoras de seu cumprimento.

Uma dessas normas é a contida no art. 49, V. Ela atribui competência ao Congresso Nacional para sustar os atos normativos do Executivo que exorbitem do Poder Regulamentar ou dos limites de delegação legislativa.

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

V - sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa;

Outra dessas normas que fortaleceram o princípio da legalidade no âmbito tributário é a que estatui a revogação, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional. Tal norma está prevista no art. 25, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a:

I - ação normativa;

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (2004) assevera que

[...] também fortaleceram o princípio da legalidade tributária o fato de haver sido proibida a delegação de competência na matéria reserva à lei complementar (art. 68, §1) e o fato de haver deixado de ser da competência privativa do Presidente da República a iniciativa das leis sobre matéria tributária. Na verdade, só restou na competência privativa do Presidente da República a iniciativa das leis em matéria tributária relativamente aos Territórios (art. 61, §1º, inciso II, letra “b”).

Vejamos o que dizem esses dispositivos:

Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

§ 1º - Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre:

Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição.

§ 1º - São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que:

II - disponham sobre:

b) organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios;

2.5.1 O art. 150, inciso I, da Constituição

Depois do breve histórico do princípio da legalidade ao passar das Constituições, passemos agora a analisar de modo mais acurado o dispositivo que o

disciplina e o consagra na atual Constituição, para que se torne simples uma análise geral de toda a lógica do princípio.

Vejamos o que dispões o art. 150, I, da CF para podermos analisar cada um dos elementos presentes em seu enunciado: “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”.

Interpretando literalmente a norma, constata-se que é vedado *exigir ou aumentar* senão por meio de lei, esta em sentido estrito, sendo a grande limitação que o princípio da legalidade implica.

Para que possamos compreender a teleologia desta norma e o sentido que tem conteúdo da vedação constitucional, é imprescindível a análise das palavras e expressões que a compõem. As palavras que são consideradas chaves e merecem destaque são “exigir”, “aumentar” e “lei”.

Diversos autores criticam a utilização da expressão “exigir ou aumentar”, taxando-a a de incorreta ou equivocada, invocando o legislador pela imprecisão desses termos que não foram perfeitos em sua técnica.

Para o renomado autor Hugo de Brito Machado (1989),

A expressão *exigir ou aumentar* não é tecnicamente correta. Melhor seria dizer-se *instituir ou majorar tributo*, como estava no art. 2, item I, da Emenda Constitucional 18/65, ou então *instituir ou aumentar tributo*, como estava no art. 20, item I, da Constituição de 1967, e art. 19, item I, da Emenda Constitucional nº 1, de 1969. É que *exigir* tem significado mais próximo de *cobrar*, do que de *criar*. Melhor, portanto, seria o verbo *instituir*, cujo significado mais se aproxima de *criar*. Seja como for, a expressão *exigir ou aumentar* há de ser entendida no mesmo sentido da expressão *instituir ou majorar*. A vedação constitucional é pertinente à atividade normativa de instituição, ou criação, do tributo.

A crítica do autor decorre do fato de que, em uma interpretação literal, pensar-se-ia que a norma pretende apenas vedar a cobrança de tributo não prevista em lei, o que não condiz com a intenção do legislador.

O que se deve entender, quando da expressão *exigir*, é a que a intenção do legislador foi vedar a instituição, a cobrança de um tributo sem lei que o estabeleça, e não vedar a simples cobrança, até mesmo porque é logicamente impossível a cobrança de tributo não instituído. Além do mais, o sentido de instituir, ou criar, como queira, representa a criação do tributo com todos os elementos

essenciais à sua existência, não bastando a simples menção de um tributo vazio de conteúdo.

Caso prevalecesse a interpretação de que é vedado apenas a ação de *exigir*, significaria dizer que a ação de criar tributo sem lei que o estabeleça está liberada, o que levaria por água abaixo as noções de consentimento e segurança jurídica que estão atreladas ao princípio da legalidade. Assim, a adoção dessa interpretação implicaria numa violação do próprio princípio da legalidade, bem como do princípio da segurança jurídica e da ideia de consentimento que fundamenta a existência e a cobrança de tributos pelo Estado.

Não seria possível também uma interpretação literal da expressão *exigir* por questão de lógica: só se pode exigir tributo que já foi criado, que já foi instituído anteriormente. Nos dizeres de Hugo de Brito Machado (1989),

Pode-se dizer que a vedação constitucional diz respeito à atividade administrativa de cobrança. Vedada, então, seria a ação de *exigir*. Neste caso, porém, estaria mal colocado o verbo *aumentar*. Quem cobra, ou *exige*, cobra ou exige o que já foi criado, ou aumentado. Assim, é inconstitucional a cobrança, ou exigência, de tributo que não tenha sido *criado ou aumentado* por lei.

Deste modo, não se pode cobrar ou exigir tributo sem que esteja previsto em lei em sentido estrito. A vedação prevista no art. 150 da Constituição, valendo de uma interpretação sistêmica, mais coerente para o caso, é para a ação de criar ou instituir tributo.

Sabendo dessa imprecisão cometida pelo legislador, a discussão mais importante gira em torno do real significado das expressões “instituir” ou “criar”. Ora, de nada valeria saber da vedação contida no art. 150 se não se soubesse o que significam as expressões lá presentes.

O grande cerne da questão consiste em saber quem pode “criar” ou “instituir” tributo: se apenas o legislador ou se essa tarefa pode ser delegada a outros órgãos do Estado, notadamente quanto à criação dos elementos essenciais que compõem a obrigação tributária.

Para se criar tributo, é necessária a criação de norma jurídica (lei em sentido estrito) que o determine, o que só pode ser feito pelo legislativo, que detém essa competência. Lei é fruto do exercício da atividade legislativa, que deve cumprir uma série de formalidades sob pena de ser inconstitucional. Só através de lei pode

haver inovações no sistema jurídico, assim como a criação de um tributo representa uma dessas possíveis inovações.

Posto isto, fica o questionamento de que se é possível que o legislativo apenas crie o tributo sem ao menos determinar seus elementos essenciais, deixando essa tarefa a cargo de outros órgãos.

Para Hugo de Brito Machado (1989), novamente recorrendo á obra do italiano Victor Uckmar,

Criar tributo é modificar o direito vigente. É instituir norma jurídica. Assim, só tem competência para fazê-lo o órgão dotado de competência legislativa. Isto é afirmado por quase todas as constituições do mundo, como informa VICTOR UCKMAR, arrolando os dispositivos de expressivo número de países. Segundo UCKMAR, só a Constituição da URSS não estabelece o princípio da legalidade tributária. (VICTOR UCKMAR, *Os Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, p. 24/29, 1976).

A questão essencial, porém, reside em saber se o legislador pode, ao instituir o tributo, apenas dizer, em lei, que determinado tributo é criado, deixando a cargo da Administração a tarefa de definir o núcleo da hipótese de incidência da norma tributária, a base de cálculo e a alíquota do tributo, bem como os sujeitos passivos da obrigação tributária.

Em nossa Constituição, vigora a tripartição dos poderes, portanto é inadmissível que se possa criar tributos senão pela atividade exercida pelo legislativo através da produção de leis em seu sentido formal. Além do mais, o princípio da legalidade consagra, como já dito, o princípio da segurança jurídica e representa o consentimento do povo e é protetor de direitos e garantias individuais, logo é inviável que se possa conceder a outro órgão tamanha responsabilidade.

Para o constitucionalista José Afonso da Silva (2003),

A doutrina não raro confunde ou não distingue suficientemente o princípio da legalidade e o da reserva de lei. O primeiro significa a submissão e o respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador. O segundo consiste em estatuir que a regulamentação de determinadas matérias há de fazer-se necessariamente por lei formal. [...] O fenômeno tributário, como atividade estatal, obedece ao princípio da legalidade, mas não à simples legalidade genérica que rege todos os atos e atividades administrativas. Subordina-se a uma legalidade específica, que, em verdade, se traduz no princípio da reserva de lei.

Ocorre que, como já dito, o Legislativo não tem capacidade de acompanhar a demanda diária por normas em geral, dada a quantidade de trabalho e a obrigatoriedade de cumprir inúmeras formalidades que tornam moroso o processo legislativo. Além disso, há minudências especialíssimas que requerem

rapidez que o legislativo não pode oferecer, sendo cada vez mais conferido ao Poder Executivo essas tarefas legislativas pela necessidade de respostas rápidas, principalmente os assuntos sobre comércio que requerem agilidade para que a economia se mantenha estável.

Apesar da grande atividade legislativa dispendida pelo Executivo, a função legislativa em torno de matéria tributária continua sendo primordialmente do Poder Legislativo. A função exercida pelo executivo é, por sua vez, primordialmente regulatória. Caso a atividade regulatória exercida pelo Executivo exorbite sua competência ou esteja em desacordo com a lei, deve o judiciário proibir a aplicação dessas normas regulatórias, o que se dá pelo processo de controle de constitucionalidade, que será abordado no tópico que segue.

A análise do princípio da legalidade contido da Constituição fica mais preciso se for feita em conjunto com o princípio da legalidade presente no Código Tributário Nacional. Vejamos o que diz o artigo que o prevê:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

Como se percebe da simples leitura do artigo acima, o CTN tratou do princípio da legalidade de forma bem mais completa e precisa, enquanto que a Constituição se limitou a afirmar que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

De início, verifica-se que o art. 97 do CTN usa as expressões “instituição” e “majoração”, vocábulos tecnicamente mais corretos que “exigir ou aumentar” presentes no texto constitucional, conforme críticas feitas acima, segundo as quais o legislador constitucional fora impreciso no uso do verbo “exigir”, quando o mais correto seria o verbo “instituir” ou “criar”.

Outro ponto que já foi abordado reside no fato de que não se pode criar um tributo apenas mencionando seu nascimento, sem ao menos ser estabelecido seus elementos essenciais, deixando esta tarefa a cargo de outros órgãos que não o Legislativo.

O CTN foi mais um vez preciso na técnica legislativa: determinou que, além da instituição do tributo, somente lei pode definir o fato gerador, bem como a fixação de sua alíquota e sua base de cálculo, ou seja, os elementos essenciais do tributo.

Pelo exposto, sabendo que a lei deve, além de instituir o tributo, determinar seus elementos essenciais, vale dizer, fato gerador, alíquota e base de cálculo, conclui-se que qualquer tentativa de delegação de algum desses elementos essenciais acarretará em flagrante violação ao princípio da legalidade, conforme os termos do retromencionado art. 97.

Seria inócuo o princípio da legalidade previsto na Constituição se outros órgão que não detém competência legislativa pudessem determinar os elementos essenciais de um tributo, uma vez que a doutrina majoritária defende que, para a criação de um tributo, não é suficiente que se mencione seu nascimento, mas também é necessário que se determine seus elementos essenciais para que, de fato, o tributo seja criado.

2.5.2 Controle de constitucionalidade e o princípio da legalidade

Outro fator importante para fortalecer o princípio da legalidade é o controle de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal.

A República Velha introduziu, com a Constituição de 1891, o controle de legalidade em nosso sistema jurídico, seguindo os moldes do modelo norte-americano de organização dos poderes. Todavia, naquela época, esse controle foi quase insignificante, dada a formação dos juízes naquele período e sua aversão ao *common law* americano, assim como a carência de instrumentos jurídicos que chancelassem o controle de legalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

Vejamos as normas da Constituição de 1891 que tratam do controle de legalidade, quando era possível o controle pelo STF apenas em grau de recurso:

Art. 60 - Aos juizes e Tribunaes Federaes: processar e julgar:

§ 1º Das sentenças das justiças dos Estados em ultima instancia haverá recurso para o Supremo Tribunal Federal:

a) quando se questionar sobre a vigência ou a validade das leis federaes em face da Constituição e a decisão do Tribunal do Estado lhes negar applicação;

b) quando se contestar a validade de leis ou actos dos governos dos Estados em face da Constituição, ou das leis federaes, e a decisão do tribunal do Estado considerar válidos esses actos, ou essas leis impugnadas;

Observa-se que as hipóteses nas quais cabia ao Supremo a análise da legalidade de leis era bastante restrito. De fato, o federalismo predominava àquela época e o controle de legalidade era inócuo. Os estados em geral, sobretudo São Paulo e Minas Gerais, eram bastante independentes e controlados por oligarquias e o Supremo Tribunal Federal não tinha ferramentas e poder suficiente para exercer controle de legalidade, seja legalidade tributária ou não.

Com a Constituição de 1934, houve maior concentração de poderes no governo central e mudanças significantes no Poder Judiciário. A mais relevante sobre o tema abordado nesse trabalho foi a previsão de intervenção da União no Estado-membro para garantir a execução de ordens e decisões dos tribunais e juizes federais bem como garantir a observância dos princípios constitucionais, dentre eles, o da legalidade.

O Senado Federal tinha poderes para zelar pela legalidade dos regulamentos expedidos pelo Executivo, poderes para suspender a execução de lei ou ato, deliberação ou regulamento, quando hajam sido declarados inconstitucionais pelo Judiciário, bem como poderes para coordenar os poderes federais, zelar pela Constituição e pela legalidade e legitimidade dos atos administrativos e dos regulamentos de leis.

Sobre a Constituição de 1937, em razão da ditadura que marcou a época e seu caráter ditatorial, o controle de constitucionalidade e legalidade foi inócuo. Não houve eleição de parlamentares durante sua vigência e o chefe do Poder Executivo poderia dispor sobre qualquer matéria. O art. 96 daquela constituição claramente impunha restrições ao controle de constitucionalidade sobre os atos do chefe do Executivo, vejamos: “Art. 96 - Só por maioria absoluta de votos da totalidade dos seus Juizes poderão os Tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou de ato do Presidente da República”.

A Constituição de 1946 marcou a redemocratização do Estado. Sobre o controle de constitucionalidade nesta carta, repetiu integralmente as normas e institutos previstos na Constituição de 1934.

A Emenda Constitucional nº 18 de 1965 promoveu uma grande reforma no sistema tributário nacional, no qual foram fixadas ressalvas ao princípio da legalidade tributária, enquanto que a Emenda Constitucional de nº 16 do mesmo ano foi responsável por alterar inúmeros dispositivos da Constituição de 1946, vários deles a respeito do controle de constitucionalidade.

Art. 101 - Ao Supremo Tribunal Federal compete:

I - processar e julgar originariamente:

[...]

k) a representação contra inconstitucionalidade de lei ou ato de natureza normativa, federal ou estadual, encaminhada pelo Procurador-Geral da República;

[...]

Art. 124 - Os Estados organizarão a sua Justiça, com observância dos arts. 95 a 97 e também dos seguintes princípios:

[...]

XIII - a lei poderá estabelecer processo, de competência originária do Tribunal de Justiça, para declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato de Município, em conflito com a Constituição do Estado.

Com a Emenda Constitucional nº 16/65, as hipóteses que eram objetos de controle de constitucionalidade foram ampliadas, passando a contemplar também os casos de representação de inconstitucionalidade (hoje chamada de Ação Direta de Inconstitucionalidade-ADIn) de lei ou ato de natureza normativa federal ou estadual em face da Constituição, ou inconstitucionalidade de lei ou ato de natureza normativa municipal em face da Constituição de estado.

Na Constituição de 1967, a não ser quanto aos procedimentos, não houve alterações significativas em relação à Emenda Constitucional nº16/65, sendo conservados os dispositivos atinentes ao controle de legalidade.

Com a Constituição de 1988, o Supremo Tribunal Federal recebeu mais atribuições objetivando a guarda da Constituição. É extensa a lista de encargos constante no art. 102. Sobre o controle de constitucionalidade, o qual está previsto no art. 102, I, alínea "a", a mudança significativa ocorreu em relação aos legitimados ativos para proporem a ação direta de inconstitucionalidade e a ação direta de constitucionalidade.

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal;

[...]

Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade:

I - o Presidente da República;

II - a Mesa do Senado Federal;

III - a Mesa da Câmara dos Deputados;

IV - a Mesa de Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal;

V - o Governador de Estado ou do Distrito Federal;

VI - o Procurador-Geral da República;

VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;

VIII - partido político com representação no Congresso Nacional;

IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

Antes só o Procurador-Geral da República era legitimado ativo, agora vários são também são legitimados para proporem a ação direta de inconstitucionalidade e a declaratória de constitucionalidade.

Outra questão relevante diz respeito à exorbitância do Poder Regulamentar, dada a grande quantidade de normas editadas por meio de Decreto pelo Presidente da República. Questionava-se se o Poder Judiciário poderia manifestar-se a respeito da legalidade de tais atos normativos. O Supremo posicionou-se defendendo não ser cabível mandado de segurança contra atos normativos, o que resultou na elaboração da súmula 266 – “não cabe mandado de segurança contra lei em tese”.

Um regulamento é um ato normativo, vez que introduz norma jurídica no sistema jurídico-normativo, o que se conclui que, nesse aspecto, de introduzir norma jurídica no direito, assemelha-se a lei. O regulamento que exorbite da competência do Executivo é, portanto, inconstitucional, pois a Constituição delimita as competências do Executivo e do Legislativo, logo qualquer infringência à delimitação dessas competências representa uma ofensa ao texto constitucional, o que deve ser passível de controle pelo guardião da Constituição, qual seja, o Supremo Tribunal Federal. Segundo o art. 102, I, “a”, o Supremo possui competência para processar e julgar *a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal*.

Assim, a declaração de inconstitucionalidade de lei ou regulamento pelo STF enseja a retirada do dispositivo do sistema jurídico, não mais podendo ser aplicado aos casos futuros. O Congresso Nacional, por sua vez, pode sustar atos normativos do Executivo que exorbitem do poder regulamentar independentemente de sua declaração de inconstitucionalidade pelo STF.

Apesar de o princípio da legalidade e sua evolução serem os principais objetos do presente trabalho, é impossível não mencionar, ainda que brevemente, o controle de constitucionalidade e sua evolução. Ora, o controle de constitucionalidade visa assegurar a supremacia constitucional e a obrigatoriedade de as normas infraconstitucionais se adequarem e respeitarem os preceitos da Carta Magna brasileira.

É lógica a íntima relação existente entre o princípio da legalidade (no âmbito tributário ou não) e o controle de constitucionalidade. Dada a superioridade da Constituição, e sendo o princípio da legalidade um de seus corolários, o controle de constitucionalidade é um instrumento bastante eficaz para assegurar a predominância da Constituição face à legislação inferior e à qualquer tentativa de infringência aos princípios nela presentes.

Qualquer ofensa ao princípio da legalidade ou qualquer outro representa uma ofensa à toda a Constituição, pois esta se apresenta como um conjunto de normas e princípios superiores e que deve ser protegido e resguardado através do controle de constitucionalidade.

3 LIMITES E EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE PÓS-1988

3.1 A Emenda Constitucional nº 32/2001 e a nova feição da medida provisória

Alvo intensas críticas por parte das mais variadas searas jurídicas, a famigerada *medida provisória* teve como prólogo o já não mais editável decreto-lei, antigamente disposto no art. 55 da Carta de 1967, com redação dada pela reforma de 1969, fundamento constitucional dos excessos normativos exarados pelo Regime Militar:

Art. 55. O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias:

I - segurança nacional;

II - finanças públicas, inclusive normas tributárias; e

III - criação de cargos públicos e fixação de vencimentos.

§ 1º Publicado o texto, que terá vigência imediata, o Congresso Nacional o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias, não podendo emendá-lo; se, nesse prazo, não houver deliberação, o texto será tido por aprovado.

§ 2º A rejeição do decreto-lei não implicará a nulidade dos atos praticados durante a sua vigência.

Conforme facilmente se depreende da leitura do dispositivo em tela, cabia ao chefe do Poder Executivo o poder de legislar, sem o intermédio do Legislativo, num período entre sua publicação e sua aprovação ou desaprovação. Ocorria que, inobstante fosse, em sessenta dias, reprovado pelo Congresso, o decreto-lei ditatorial tinha eficácia por todo aquele período.

Desta sorte, possuindo o vigor de lei ordinária, podia o Presidente lavrar decretos-lei somente nas hipóteses de *urgência* ou de *interesse público relevante*, no que concernia à *segurança nacional* e às *finanças públicas*. Neste último plano, com efeito, incluíam-se as normas tributárias, que passavam a viger subitamente, conquistando, ademais, uma aprovação tácita caso não se manifestasse o Congresso Nacional no referido prazo, também não mais podendo ser alterados.

Releva notar, todavia, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal então já apontava para o fato de que os decretos-lei, inobstante não fossem realmente leis, dever-se-iam submeter ao princípio da anterioridade caso pretendessem criar tributos. Nesse sentido, assevera Sacha Calmon Navarro Coelho (2005):

Estivemos a prever para as medidas provisórias o mesmo destino do decreto-lei no regime anterior (Constituição de 1967). O STF acabou por referendar o entendimento de que o decreto-lei podia instituir tributo, mas devia obedecer ao princípio da anterioridade. Equiparou o decreto-lei à lei e submeteu-o ao princípio da anterioridade, que é um princípio sobre a eficácia das leis fiscais, retirando ao decreto-lei a eficácia imediata que lhe era ínsita quando veiculava outras matérias que não a tributária.

Com a redemocratização, a Constituição Federal de 1988 aboliu o denegrido modelo dos decretos-lei, ao atribuir ao presidente a competência de editar medidas provisórias, segundo o modelo italiano – dos *decreti-legge in casi straordinari di necessità e d'urgenza* (“decretos-lei em casos extraordinários de necessidade e de urgência”) –, em que deveriam ser submetidas imediatamente ao crivo do Legislativo, segundo a redação original do art. 62:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias.
Parágrafo único. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes.

Com efeito, intentando arvorar-se dos poderes que possuía ao tempo dos governos de exceção por meio do decreto-lei, o Executivo diuturnamente insistiu na aplicação tributária das medidas provisórias, o que foi recepcionado pela jurisprudência do STF, à semelhança do que entendia quanto ao modelo anterior.

Para Roque Antonio Carraza (2009),

O Poder Judiciário, de seu turno, nem sempre correspondeu às expectativas dos cientistas do Direito e, por uma série de motivos – entre os quais certamente figura o da governabilidade -, acabou aceitando medidas provisórias que, *venia concessa*, não se encaixavam nos moldes constitucionais. A questão no plano jurisprudencial foi resolvida em sentido oposto ao preconizado pela doutrina.

Tal caminho se perpetuou também no Legislativo, titular do Poder Constituinte Derivado, que engendrou alterações no texto constitucional a fim de adequá-lo às pretensões do Executivo, o que ocorreu com o advento da Emenda Constitucional nº 32 de 2001, sobre o que vale o carpimento de Roque Antonio Carraza (2009):

[...] valendo-se de estratégias políticas que não vêm agora ao caso, pelejou para que o Congresso Nacional “convalidasse”, de uma vez por todas, os abusos cometidos. Afinal, o “incômodo” art. 62 da Carta Magna sempre poderia suscitar reviravoltas, inclusive na jurisprudência. Foi nesse contexto que veio a lume a EC. 32, de 11.9.2001, marotamente alterando o art. 62, da CF.

Assim, a Emenda Constitucional n. 32/2001 autorizou o emprego de medida provisória (MP) para dispor de assuntos de natureza tributária. Tal emenda impôs relevante inovação no sistema tributário brasileiro, vez que jamais pudera MP tratar de matéria tributária, embora em nossa história tenha sido tal matéria tratada por decreto-presidencial. Vejamos o que diz o “revolucionário” dispositivo da Constituição:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

A medida provisória, que sucedeu os decretos-lei, tem conteúdo normativo e seu caráter é predominantemente excepcional e marcado pela provisoriedade. Seu uso é emergencial e restrito a determinadas matérias, vez que o §1º do art. 62, CF, estabelece uma série de restrições materiais, as quais a MP não pode dispor.

Nas palavras de Paulo Gustavo Gonet Branco (2010),

Em resumo, as medidas provisórias são atos normativos primários, sob condição resolutive, de caráter excepcional no quadro da separação dos Poderes, e, no âmbito federal, apenas o Presidente da República conta o poder de editá-las. Ostentam nítida feição cautelar. Embora produzam o efeito de concitar o Congresso a deliberar sobre a necessidade de converter em norma certo trecho da realidade social, não se confundem com meros projetos de lei, uma vez que desde quando editadas já produzem efeitos de norma vinculante.

Ocorre que, se ela não for aprovada no prazo estabelecido, pelo legislativo, perderá sua eficácia, nos termos do art. 62, §3º, da CF.

Como se percebe com uma simples leitura do §2º, art. 62, da CF, o legislador constitucional limitou o campo de atuação das medidas provisórias, admitindo sua utilização em matéria tributária apenas sobre os impostos. Todavia, tal prerrogativa do Presidente da República é bastante criticada, vez que a MP é usada de forma excessiva, quando deveria ser usado apenas em casos excepcionais.

Além do mais, a legalidade em matéria tributária não deveria ser tão facilmente excepcionada, o que acaba gerando uma insegurança jurídica e econômica. Pode-se acrescentar que somente o legislativo tem legitimidade para fielmente representar o consentimento do povo. A prerrogativa de legislar do Presidente, embora tenhamos uma Constituição rígida e pelo atual sistema do Estado Democrático de Direito, abre brechas para o cometimento de abusos e desmandos pelo Executivo.

Assim como há quem repudie o poder de legislar do Presidente da República, notadamente em matéria tributária, há outros que defendem essa prerrogativa principalmente pelo fato de Constituição Federal não proibir nem criar obstáculos à criação ou majoração de tributos através de medida provisória.

Vários são argumentos contra a utilização de MP em matéria tributária, tendo a possibilidade de instituir ou majorar tributo. Diz-se que o Executivo está apropriando-se e abusando do poder de legislar. Em voto do Ministro Celso de Mello, no Recurso Extraordinário de nº 239.286-6/PR, o qual foi relator, a utilização de MP pelos Presidentes foi duramente criticada, principalmente pelo seu uso descontrolado. Segundo o ministro, no governo do ex-presidente Fernando Henrique Cardoso foi editada a quantia de 3.223 MPs. Disse ainda que os últimos presidentes até então legislaram quase o dobro de normas editadas pelo Congresso, o que revela uma discrepância com o princípio da separação dos poderes.

Logo no início do voto proferido, o ministro se vale das seguintes palavras para criticar a utilização desmedida da MP pelo Presidente da República que vem se dando desde o nascimento da atual Constituição:

A crescente apropriação institucional do poder de legislar, pelo Presidente da República, tem despertado graves preocupações de ordem jurídica em razão de a utilização excessiva das medidas provisórias causar profundas distorções que se projetam no plano das relações políticas entre os Poderes Executivo e Legislativo.

O exercício dessa excepcional prerrogativa presidencial, precisamente porque transformado em inaceitável prática ordinária de Governo, torna necessário - em função dos paradigmas constitucionais, que, de um lado, consagram a separação de poderes e o princípio da liberdade e que, de outro, repelem a formação de ordens normativas fundadas em processo legislativo de caráter autocrático - que se imponham limites materiais ao uso da extraordinária competência de editar atos com força de lei, outorgada, ao Chefe do Poder Executivo da União, pelo art. 62 da Constituição da República.

É natural - considerando-se a crescente complexidade que qualifica as atribuições do Estado contemporâneo - que se lhe concedam meios institucionais destinados a viabilizar produção normativa ágil que permita, ao Poder Público, em casos de efetiva necessidade e de real urgência, neutralizar situações de grave risco para a ordem pública.

Cabe destacar, neste ponto, que a outorga de competência normativa primária, ao Poder Executivo (ou ao Governo), traduz, ainda que excepcionalmente, medida incorporada ao processo legislativo contemporâneo e adotada, no plano do direito constitucional comparado, pelos diversos sistemas políticos, em ordem a legitimar respostas normativas imediatas a situações de crise que possam afetar a ordem estatal ou o interesse social.

Embora tenha relacionado inúmeras críticas, o próprio ministro, ao fim de seu voto, reconheceu que a orientação jurisprudencial é de que é sim possível a utilização de MPs para instituir ou majorar tributos, motivo pelo qual não conheceu do recurso. Vejamos suas últimas palavras no voto em comento:

Assentadas essas premissas, impõe-se reconhecer que a análise do julgamento proferido pelo Tribunal "a quo" evidencia que o acórdão ora questionado ajusta-se, com inteira fidelidade, à orientação jurisprudencial firmada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal.

Sendo assim, e tendo em consideração os precedentes mencionados, não conheço do presente recurso extraordinário.

Portanto, predomina o entendimento, ao menos nas decisões do Supremo, acatando a possibilidade do uso de medida provisória para aumentar ou instituir imposto. De fato, infelizmente, a Constituição não estabeleceu restrições quanto à matéria tributária a ser tratada por MP. Inclusive, enumerou taxativamente algumas restrições no §1º do art. 62 e não incluiu a matéria tributária dentre elas, o que implica dizer que foi implicitamente permitido que MP tratasse desta matéria, com a ressalva de que não poderia dispor de tributos com reserva de lei complementar.

Outro argumento favorável à utilização da MP em matéria tributária é o de que agiria ela apenas como provocador da atividade legislativa, posto que deva ser convertida em lei, sob pena de perder sua eficácia desde a origem – o que considero

o mais débil dos argumentos, haja vista existirem outros meios para se provocar o Poder Legislativo visando a instituição ou aumento de imposto

A respeito da matéria, vejamos o que diz o tributarista Roque Antonio Carraza (2009):

No que tange especificamente à matéria tributária, as medidas provisórias, com a nova redação dada ao art. 62 da Carta Federal, somente não poderiam instituir os tributos colocados sob reserva de lei complementar (por exemplo, os empréstimos compulsórios). Mais: com exceção dos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II, todos os demais tributos só poderiam ser exigidos se a medida provisória que os instituisse houvesse sido convertida em lei até noventa dias antes de término do exercício financeiro, de modo a atender ao disposto no art. 150, III, "c", da CF. Ainda: como nenhuma medida provisória pode cuidar de matérias relativa a "direito penal", esta espécie normativa não poderia nem tipificar infrações tributárias, nem lhes cominar sanções, quer no campo criminal, quer no dos ilícitos administrativos (a expressão "direito penal", no caso, deve ser tomada em sentido amplo, de modo a alcançar as infrações e sanções administrativas)."

Ainda sobre o tema, prossegue Carraza (2009) com inúmera críticas, vejamo-las algumas:

Todavia, obtemperamos que tal Emenda Constitucional, na parte atinente às medidas provisórias, afronta o princípio da legalidade tributária e, por via de consequência, a autonomia e independência do Poder Legislativo. Viola, pois, a *cláusula pétrea* do art. 60, §4º, III, da CF, que estabelece que nenhuma emenda constitucional poderá sequer tender a abolir a separação dos Poderes.

Como se isso não bastasse, a mesma Emenda Constitucional 32/2001 - sempre no que concerne às medidas provisórias - atropela o direito fundamental dos contribuintes de só serem compelidos a pagar tributos que tenham sido adequadamente "consentidos" por seus representantes imediatos: os legisladores. Invocável, portanto, na espécie, também a *cláusula pétrea* do art. 60, §4º, IV, da CF, que veda o amesquinamento, por meio de emenda constitucional, dos direitos e garantias individuais *lato sensu*.

3.2 Emenda Constitucional nº 33/2001

A Emenda Constitucional n. 33/2001 mitigou o princípio da legalidade em duas situações. Essas duas hipóteses são legitimadas em razão da *extrafiscalidade* e permitem a alteração de alíquotas (elemento não essencial do tributo) por ato normativo do Executivo. As duas hipóteses trazidas pela emenda são os tributos Contribuição sobre Intervenção no Domínio Econômico, com incidência no comércio e distribuição de combustíveis (CIDE-Combustível) e o Imposto sobre Comércio de

Mercadorias e Serviços, também aplicado à mesma atividade econômica (ICMS-combustível).

3.2.1 A CIDE-Combustível e a função extrafiscal do tributo

A CIDE-Combustível foi instituída pela Lei nº 10.336/2001 e incide sobre a importação e a comercialização de gasolina e suas correntes, diesel e suas correntes, querosene de aviação e outros querosenes, óleos combustíveis, gás liquefeito de petróleo (GLP), inclusive o derivado de gás natural e de nafta, e álcool etílico combustível.

É tributo federal instituído com base na Emenda Constitucional n. 33 e, conforme o que dispõe o art. 149, §2º, II, c/c art. 177, §4º, I, “b”, da CF, o Poder Executivo Federal, na figura do Presidente da República, poderá reduzir e restabelecer as alíquotas do tributo por meio de ato próprio, qual seja, o decreto presidencial.

Art. 177. §4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I - a alíquota da contribuição poderá ser:

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b;

O texto constitucional usa as expressões “reduzir” e “restabelecer”. Conclui-se, portanto, que não pode o tributo ter alíquota superior ao previamente estabelecido por lei. O decreto pode apenas reduzi-lo ou restabelecê-lo, jamais aumentá-lo, vez que o aumento da alíquota acarretaria em violação ao dispositivo constitucional. Não há limite para a redução, podendo inclusive a ter alíquota zero. Aumentar, todavia não é permitido. O decreto pode apenas restabelecer a alíquota, e só se restabelece algo se tiver sido anteriormente reduzido.

3.2.2 O ICMS-Combustível

Como veremos a seguir, todas as exceções ao princípio da legalidade são tributos federais, com exceção do ICMS-Combustível, que é tributo estadual

disciplinado pela Constituição Federal no art. 155, II, §§ 2º a 5º e pela Lei Complementar 87/96, lei reguladora do imposto.

Art. 155. § 4º Na hipótese do inciso XII, *h*, observar-se-á o seguinte:

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, *g*, observando-se o seguinte:

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*.

Art. 155. § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, *b*;

Ressalte-se que a exceção ao princípio da legalidade não se reporta ao ICMS em geral, mas apenas a um tipo específico deste tributo, qual seja, o ICMS incidente sobre o combustível, a que se costuma denominar de “ICMS-Combustível”. Portanto, é desacertado afirmar que o ICMS é um dos tributos que são exceções ao princípio da legalidade, pois apenas um tipo específico, o ICMS-Combustível, é que mitiga o citado princípio.

A norma contida nos dispositivos supracitados atribui competência aos Estados e Distrito Federal, mediante deliberação conjunta, para definirem as alíquotas do imposto ICMS-Combustível. Aqui, em vez de decreto, é convênio que pode definir ou modificar as alíquotas.

Segundo Marcelo Sobreiro Maciel (2011),

Relativamente à tributação dos combustíveis derivados do petróleo, a Constituição Federal determina que lei complementar, ainda não editada, defina um conjunto de combustíveis e lubrificantes, para o qual a tributação será monofásica – incidindo apenas em uma das etapas da cadeia produtiva – e destinada ao estado de origem. Tendo sido editada essa lei, o imposto arrecadado sobre os combustíveis e lubrificantes não incluídos no conjunto selecionado passará a ser repartido entre os dois estados, se a operação for entre contribuintes do ICMS, ou então será destinado integralmente ao estado de origem, caso a venda seja para consumidor final.

A Constituição prevê ainda que as alíquotas dos impostos sejam definidas por convênio celebrado entre todos os estados, observando-se o seguinte:

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto; b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*; e c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o princípio da anterioridade.

Este imposto *sui generis*, aliás, é o único que tem alíquota fixada pelo Executivo. Mais um vez, menciona-se que se pode reduzir ou restabelecer alíquotas, tal qual se fez em relação ao CIDE-Combustível.

Nas palavras do tributarista Eduardo Sabbag (2013),

Conforme o disposto no art. 155, §4º, IV, “c”, da CF, tal ressalva à legalidade tributária refere-se ao ICMS de incidência unifásica (ou monofásica), nas operações com combustíveis e lubrificantes previstos em lei complementar federal.

Segundo o texto constitucional, cabe a esta lei complementar federal definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto (ICMS) incidirá uma única vez, qualquer que seja sua finalidade (art. 155, §2º, XII, “h”, da CF). Por sua vez, as alíquotas do ICMS incidente sobre esses combustíveis serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal. Com efeito, os Estados e DF, mediante convênios interestaduais, celebrados no âmbito do CONFAZ (Conselho de Política Fazendária), definem as alíquotas do ICMS incidente sobre tais combustíveis.

3.3 A mitigação do princípio da legalidade no plano das medidas provisórias

O princípio da legalidade pode ser mitigado de algumas maneiras distintas. Uma delas, conforme já foi abordado, é por meio da questionável possibilidade de instituição ou majoração de tributos por medida provisória, que não é lei. Outra maneira é pela possibilidade de se modificar alguns dos elementos dos tributos por atos normativos do Poder Executivo. Medida provisória também é ato normativo do Executivo, mas não se assemelha com as mitigações do princípio propriamente ditas porque, na utilização da MP em matéria tributária, um tributo pode ser instituído ou majorado, o que não ocorre nos caso de mitigação em comento, quando apenas alguns de seus elementos podem ser alterados.

Nos casos de mitigação à legalidade, os tributos continuam a depender de lei para que sejam instituídos os majorados, daí a discussão em torno da possibilidade da utilização da expressão “exceção” para se referir a esses casos, parecendo ser melhor a utilização da expressão “mitigação”, vez que apenas as alíquotas podem ser alteradas por ato normativo do Executivo. Assim, os tributos continuam submissos ao princípio da legalidade, porém os passíveis de mitigação podem ter as alíquotas, e somente estas, alteradas pelo Executivo, o que representa uma “pseudo exceção”.

Nas palavras de Roque Antonio Carraza (2009),

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

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

Na verdade, o Executivo não cria as alíquotas destes impostos, mas, simplesmente, as altera, dentro dos lindes prefixados pelo legislador.

Alterar, como é cediço, pressupõe algo preexistente. Só se altera o que já está posto. No caso, só se alteram as alíquotas dentro dos limites e condições que a lei previamente traçou. Se a lei não estabelecer limites mínimo e máximo para as alíquotas, o Executivo nada poderá fazer, neste particular.

O art. 153, §1º, da CF, estabelece quatro dos impostos, todos eles federais, que poderão ter suas alíquotas majoradas ou minoradas por ato do Executivo Federal. Vejamos o que diz este dispositivo:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Como já se afirmou, para que uma lei possa criar um tributo, é necessário que ela estabeleça seus elementos essenciais, não bastando a simples menção à criação de um novo tributo. Dentre esses elementos essenciais encontra-se a alíquota, porém, nos casos desses impostos passíveis de mitigação, a alíquota não é fixada pela lei. Nestes casos, a lei estabelecerá limite mínimo e máximo dentre os quais deverá estar a alíquota, delegando ao Poder Executivo poderes para alterar a alíquota sem que fuja desses patamares. Assim, o Poder Executivo pode tanto majorar quanto diminuir as alíquotas desses impostos, desde que respeitados os limites máximo e mínimo impostos pela lei que instituir o imposto.

Pela simples leitura da norma, os impostos federais passíveis de mitigação são os seguintes: a) Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros – II (inciso I); b) Imposto sobre a exportação – IE (inciso II); c) Imposto sobre produtos industrializados – IPI (inciso IV); e d) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros – IOF (inciso V).

Estes impostos são os considerados extrafiscais, ou reguladores de mercado, cuja função precípua é proteger o mercado nacional em face do mercado internacional. Através do aumento e redução constantes das alíquotas pelo Poder Executivo, a depender dos objetivos do Estado e do cenário econômico, tenta-se blindar a economia de eventuais influências negativas que a economia mundial pode proporcionar, desde desemprego, redução da arrecadação, inflação, entre várias outras.

A regra é que, na instituição de um tributo, sejam fixados todos os seus elementos essenciais, inclusive a alíquota. Em casos extraordinários, como nos dos tributos extrafiscais, a lei pode determinar apenas os limites mínimos e máximos entre os quais deve oscilar a alíquota do tributo, cabendo ao Poder Executivo, sob a alegação de existirem relevância e urgência que justifiquem a alteração da alíquota, aumentá-la ou diminuí-la de acordo com seus objetivos econômico-sociais, o que reforça seu caráter de regulador de mercado.

Estes quatro impostos federais, portanto, podem ter suas alíquotas aumentadas ou reduzidas por ato do Poder Executivo. Este ato normativo se dá através de decreto presidencial ou portaria do Ministro da Fazenda.

Observe que em nenhum momento falou-se sobre a possibilidade de alteração da base de cálculo pelo executivo. Nos termos do §1º do art. 153 da Constituição, apenas as alíquotas poderão ser alteradas por ato do Poder Executivo. De fato, não pode o Executivo alterar as bases de cálculo de qualquer imposto. A prerrogativa que a Constituição lhe concede se refere apenas às alíquotas.

Os outros dois impostos que mitigam o princípio da legalidade são o CIDE-Combustível e o ICMS-Combustível, que são tratados no tópico referente à Emenda Constitucional nº 32. As razões para que estes tributos se juntem aos outros quatro casos de mitigação acima citados são as mesmas: o caráter extrafiscal e regulatório de mercado.

O ICMS-Combustível é o único imposto não federal (estadual) que mitiga o princípio da legalidade, cujas alíquotas são definidas por meio de deliberação entre os Estados e Distrito Federal. O CIDE-Combustível, por sua vez, é tributo federal e tem suas alíquotas alteradas por decreto presidencial.

O princípio da anterioridade tributária encontra-se previsto no art. 150, inciso III, alíneas "b" e "c". A alínea "b" refere-se à *anterioridade anual*, *anterioridade de exercício* ou simplesmente *anterioridade*. A alínea "c", por sua vez, expressa um tipo especial de anterioridade, a chamada *anterioridade nonagesimal* ou *anterioridade qualificada*.

Vejamos o que diz a Constituição Federal no art. 150, III, alíneas "b" e "c".

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

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Estado, projeção político-institucional da própria sociedade à que o Direito dá forma e fundamento, há muito vem caminhando para distanciar-se dos perfis autocráticos com os quais surgira, ao tempo das primeiras civilizações, onde “justificações” teológicas ou genealógicas conferiam ao soberano total poder sobre seus súditos – especialmente na seara fiscal. Com a desfiguração das monarquias em que consistiam os Estados modernos da Europa, com a queda do “*Antigo Regime*”, a lei desponta como instrumento precípua de controle do governo, então vislumbrado como necessariamente dividido em três esferas – uma legislativa, outra executiva e outra judiciária –, as quais se submeteriam completamente ao império da lei.

Surge, então, o Estado de Direito como regime de garantia aos cidadãos, no qual os representantes legizam, ao menos em tese, para seus representados, com a autorização destes, sendo a atividade legislativa, a “criação” do direito – em que a lei é a principal fonte – o melhor meio de proteger-se dos desmandos das autoridades. É então que se avulta o *princípio da legalidade* pedra-angular do ordenamento jurídico idealizado para tal modalidade de Estado, irradiando notadamente no Direito Penal, no Direito Administrativo e no Direito Tributário.

Desta sorte, o *princípio da legalidade tributária* encerra a mais robusta *limitação ao poder de tributar* do Estado, como refreio à intenção diuturna do ente fiscal de atingir todo aspecto da vida humana, considerando tudo fato gerador. Pelo contrário, a legalidade tributária, encimando o mantra *nullum tributum sine lege*, aponta para a necessidade de o órgão legiferante, representativo e legítimo, ao menos em tese, ser o único com o poder de instituir tributos, por força de lei.

Assim, conforme perscrutado no presente trabalho, o *princípio da legalidade* possuiu diversas configurações ao longo da *história constitucional brasileira*, desde a carta política imperial até Constituição Federal de 1988, percorrendo altos e baixos democráticos, quando ora o Estado tributava ao seu alvedrio, como nos regimes de exceção, ora acabava novamente limitado pelo princípio da legalidade, o qual veio a ser claramente uma limitação ao poder de

tributar na Lei Maior então vigente, mas que sofrera considerável mitigação por conta das reformas que lhe foram atribuídas.

A perquirição mostrou, nesse sentido, que havia sido a vontade inicial do legislador constituinte originário eliminar do ordenamento jurídico brasileiro a figura maculada do *decreto-lei*, instrumento de opressão normativa do Regime Militar, por meio do qual tanto interveio o Estado na seara fiscal, em detrimento da legalidade. No texto inicial da CF/1988, tal elemento transmutava-se em *medida provisória*, que deveria restringir-se a matérias de extrema relevância e urgência, por conta disto, mínimas, no entanto as reformas ocorridas no ano de 2001 desfiguraram a proposta inicial, ensejando a criação de um relevante aparato do Poder Executivo para entressachar-se na instituição e majoração de tributos.

A Emenda Constitucional nº 32/2001 conferiu ao chefe do Executivo a prerrogativas que deveria ser exclusivas da competência do Legislativo, por meio da medida provisória, a qual não possui natureza de lei em sentido formal e material. Nessa senda, valeria dizer que o princípio da legalidade, especialmente no Direito Tributário, aponta para uma *legalidade estrita* ou *reserva legal*, não se podendo admitir meio normativo outro que não *lei em sentido formal e material* para tanto.

Por outro lado, há falar também que o *princípio da segurança jurídica* e a própria ideia de *justiça* afastam toda anseio estatal de onerar o contribuinte que não advenha do Poder Legislativo, cuja função típica de legislar foi constitucionalmente investida, para a garantia dos representados. No mais, cumpre salientar que as medidas provisórias têm vigência precária, diferentemente das leis promulgadas, o que não corresponde à pretensão de uma norma que vise justamente onerar a população – atingindo-a em seu direito fundamental à propriedade. Relevou notar, à mesma maneira, que os requisitos de relevância e urgência por parte das medidas provisórias contrastam-se inegavelmente com o *princípio da anterioridade tributária*.

Por outro lado, o entendimento pacífico por parte do STF, indo ao encontro de tal sistemática, por reconhecer que medida provisória é meio hábil para criação e majoração de tributos, denota quão relevante é tal problemática, dado que o próprio “guardião” constitucional acena tranquilamente para tal impropriedade jurídica, arrematado malferimento da ordem tributária-constitucional e do próprio Estado de Direito.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 5. ed. rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 8 ed. rev. e acresc. de um apêndice. Rio de Janeiro: Forense, 1976.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. São Paulo: Malheiros, 1994.

BRASIL. Lei nº 16, de 12 de Agosto de 1834 (Ato Adicional de 1834). Faz algumas alterações e adições à Constituição Política do Império, nos termos da Lei de 12 de outubro de 1832 Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1824-1899/lei-16-12-agosto-1834-532609-publicacaooriginal-14881-pl.html>>. Acesso em: 10 mai. 2014.

_____. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 10 de novembro de 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao37.htm>. Acesso em: 15 mai. 2014.

_____. Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em 9 mai. 2014.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 9 mai. 2014.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 9 mai. 2014.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em 9 mai. 2014.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 9 mai. 2014.

_____. Constituição Política do Império do Brasil de 25 de março de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao24.htm>. Acesso em: 9 mai. 2014.

_____. Lei nº 16, de 12 de Agosto de 1834. Faz algumas alterações e adições à Constituição Política do Império, nos termos da Lei de 12 de outubro de 1832. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1824-1899/lei-16-12-agosto-1834-532609-publicacaooriginal-14881-pl.html>>. Acesso em: 9 mai. 2014.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Denominada Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 9 mai. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário nº. 239.286-6. Relator: Ministro Celso Melo, 09 de novembro de 1999. Disponível em: <<https://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo171.htm>>. Acesso em: 11 mai. 2014.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

CELLA, José Renato Gaziero. Evolução Histórica do Princípio da Legalidade Tributária. *In: Revista de Estudos Tributários* – Porto Alegre: v., n.1, mai./jun., 1998.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. 24. ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Curso de direito tributário**. 29. ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MACIEL, Marcelo Sobreiro. **Tributos incidentes sobre os combustíveis**. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Brasília: Câmara dos Deputados, Dezembro/2011.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires.; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 5. ed. rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 22. ed. rev. atual., São Paulo: Malheiros, 2003.