

O Princípio da Legalidade Tributária na Constituição de 1988

Hugo de Brito Machado

Prof. da Faculdade de Direito da UFC

Juiz Federal

SUMÁRIO: 1. Significados e Origem do Princípio. 2. Princípio da Legalidade Tributária nas Constituições Anteriores. 3. O Princípio da Legalidade Tributária na Vigente Constituição. 4. Sentido da Expressão *Exigir ou Aumentar Tributo*. O Regulamento. 6. O Sentido da Palavra *lei*. 7. As Medidas Provisórias com Força de Lei. 8. Exceções ao Princípio.

1. Significado e Origem do Princípio

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 o pagam, e (b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o fisco e os contribuintes.

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, 1976, p. 9/20). Sua origem, todavia, tem sido geralmente situada na *Magna Charta*, de 1215, outorgada por João Sem Terra, por imposição dos barões. (Cf. Fábio Fanucchi, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, Co-edição IBET — Resenha Tributária, São Paulo, 1986, vol. I, p. 54).

O tributo deve ser consentido, vale dizer, aprovado pelo povo, por seus representantes nos parlamentos. No dizer de Cláudio Pacheco, para quem a base do princípio da legalidade reside no art. 14 da "revolucionária declaração francesa dos direitos do homem e do cidadão". A obrigação tributária está ligada ao princípio da representação política. "As imposições tributárias deverão estar autorizadas em lei, mas a lei é obra do poder legislativo, cujo órgão é mais frequentemente e mais desejavelmente um corpo coletivo de base eletiva e de caráter representativo, autorizando a presunção de que são os contribuintes que, indiretamente, consentem essas imposições". Sustentando este seu ponto de vista, Cláudio Pacheco assevera que "essa base consensual do tributo foi uma das aspirações coletivas sustentadas em árduas lutas contra o absolutismo monárquico, que se exercia desregradamente no campo das imposições fiscais, quando ainda não era bem patente sua finalidade de interesse público e saíam a cobrá-las a ordem e agentes de soberanos que precisavam de recursos para seus confortos, seus luxos, suas ostentações, para a realização de seus interesses dinásticos e para as suas guerras de pendor pessoal ou de conquista. (*Tratado das Constituições Brasileiras*, Freitas Bastos, Rio de Janeiro, 1965, vol. III, p. 393).

O princípio da legalidade, outrossim, é a forma de preservação da segurança. Ainda que a lei não represente a vontade do povo, e por isto não se possa afirmar que o tributo é *consentido* por ter sido instituído em lei, ainda assim, tem-se que o *ser instituído em lei* garante maior grau de segurança nas relações jurídicas.

Adotado o princípio da legalidade pode-se afirmar, pelo menos, que a relação de tributação não é uma relação *simplesmente de poder*, mas uma relação *jurídica*. Isto evidentemente não basta, mas é alguma coisa, melhor que o arbítrio. Não garante que o tributo seja consentido, mas preserva de algum modo a segurança.

É oportuno lembrar a diferença que existe entre uma relação *simplesmente de poder* e uma relação *jurídica*. A primeira desenvolve-se sem vinculação a qualquer esquema normativo. Quem atua numa relação simplesmente de poder desconhece qualquer norma. Só tem limitações de ordem física, moral, mas não tem nenhum limite jurídico. Já a relação é jurídica quando se desenvolve segundo normas que devem ser observadas. É claro que muita vez essas normas não são realmente observadas, mas isto não retira o carácter jurídico da relação, posto que o prejudicado com essa inobservância pode argüí-la para obter a reparação de seu prejuízo. A relação é *jurídica* precisamente porque os atos na mesma envolvidos *devem ser* praticados com observância das normas que a regulam.

O princípio da legalidade, todavia, não quer dizer apenas que a relação de tributação é *jurídica*. Quer dizer que essa relação, no que tem de essencial, há de ser regulada em lei. Não em qualquer *norma jurídica*, mas em lei, no seu sentido específico.

2. O Princípio da Legalidade Tributária nas Constituições Anteriores

Em todas as Constituições brasileiras o princípio da legalidade está de algum modo presente. Já a Constituição do Império o registrava, em seu art. 171, e o Ato Adicional, de 1834, o estendeu às áreas provinciais, atribuindo às Assembléias Legislativas das Províncias competência para estabelecer os impostos locais. (Cf. Cláudio Pacheco, *Tra-Janeiro*, 1965, vol. XI, p. 267). Na Constituição de 1891 estava o princípio assim enunciado: "nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize." (Art. 72, § 30). Na Constituição de 1934 estava também o princípio, embora não consagrado como garantia individual, mas claramente configurado na regra que vedava à União, aos Estados e aos Municípios "cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize". (Art. 17, item VII). A Constituição de 1937 foi a única que não o enunciou explícita e diretamente, entretanto, mesmo assim, pode ser nela encontrado na regra que trata da competência legislativa para dispor sobre impostos.

Na Constituição de 1946 o princípio da legalidade aparece plenamente colocado entre os direitos e garantias individuais, em dispositivo segundo o qual *nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça*. Com a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, o princípio foi mantido com ressalvas. (Art. 2º, item I). Assim, os impostos sobre o comércio exterior (importação e exportação), e o imposto sobre operações financeiras, podiam ter suas alíquotas e bases de cálculo alteradas, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, por ato do Poder Executivo. (Artigos 7º, § 1º e 14, § 1º).

A Constituição de 1967 que regulou, pela primeira vez em capítulo específico, o sistema tributário, incorporando normas da Emenda Constitucional nº 18/65, estabeleceu como limitação constitucional da competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o princípio da legalidade, ao dispor que a tais pessoas é *vedado instituir ou aumentar tributo sem que a lei estabeleça*, ressalvados os casos nela previstos. Tais ressalvas dizem respeito aos impostos sobre o comércio exterior, e ao imposto sobre operações financeiras, relativamente aos quais tinha o Poder Executivo a faculdade de alterar as alíquotas e bases de cálculo, *nas condições e nos limites estabelecidos em lei*, pelas razões que adiante examinaremos. Além disso, reproduziu, entre os direitos e garantias individuais, o dispositivo da Constituição de 1946 segundo o qual *nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça*.

A Emenda Constitucional nº 1, de 1969, manteve o dispositivo vedando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, *instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça*, com as ressalvas nela previstas, as quais, reguladas agora mediante técnica legislativa diversa, eis que mencionadas nos próprios dispositivos definidores da competência da União, passaram a abranger, além dos impostos sobre o comércio exterior, o imposto sobre Produtos Industrializados, (Art. 21, itens I, II e V) deixando, todavia, de abranger o imposto sobre operações financeiras. (21, item VI). Manteve, outrossim, entre os direitos e garantias individuais, o dispositivo pelo qual *nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça* (Art. 153, § 2º)

3. O Princípio da Legalidade Tributária na Vigente Constituição

Na Constituição Federal, promulgada a 5 de outubro de 1988, o princípio da legalidade está expresso no art. 150, item I, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, *exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*. Nisto não há novidade. Cumpre destacar, todavia, que o princípio da legalidade restou consideravelmente fortalecido em virtude de algumas normas, não destinadas a regular especificamente a tributação, entre as quais podem ser mencionadas: (a) a que atribui competência ao Congresso Nacional para sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do Poder Regulamentar ou dos limites de delegação legislativa; (Art. 49, V) (b) a que revoga, 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 ação normativa. (Art. 25, item I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias). Por outro lado, também fortaleceram o princípio da legalidade tributária o fato de haver sido proibida a delegação de competência na matéria reservada à lei complementar (art. 68, § 1º) 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, item II, letra "b").

4. Sentido da Expressão Exigir ou Aumentar Tributo. O Regulamento.

A expressão *exigir ou aumentar* não é tecnicamente correta. Melhor seria dizer-se *instituir ou majorar tributo*, como estava no art. 2º, 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 a atividade normativa de instituição, ou criação, do tributo.

Pode-se dizer que a vedação constitucional diz respeito a 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.

Ocorre que, nos dias atuais, não se conhece caso de tributo que seja cobrado, ou exigido, sem que esteja previsto em alguma norma. Assim, é razoável afirmar-se que a vedação constitucional em exame volta-se mesmo é para o ato de instituir, ou criar. A instituição, ou criação do tributo há de ser feita por lei. Este é o sentido que o elemento sistemático da interpretação recomenda para a norma constitucional em questão.

Seja como for, não há na verdade diferença de ordem prática entre vedar a instituição de tributo por meio de norma que não seja lei, e vedar a exigência, ou cobrança, de tributo que não tenha sido instituído por lei. Resta saber o que significa *instituir*, ou *criar* um tributo. Realmente, de quase nada valeria saber que o tributo só pode ser instituído, ou criado, por lei, se não se sabe o que quer dizer *instituir*, ou *criar*.

A questão de saber em que consiste a *instituição ou criação do tributo* reside essencialmente em saber se o legislador pode atribuir a outros órgãos do Estado funções normativas no pertinente à definição de elementos essenciais da obrigação tributária.

Criar um 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, 1976. p. 24/29).

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.

Colocada essa questão no plano universal, tem-se de distinguir os Estados onde vigora o princípio da separação dos poderes, daqueles em que tal separação não existe. Tendo em vista o princípio da separação dos poderes do Estado, a atribuição aos órgãos legislativos da competência para criar tributos deveria implicar "a exclusão de toda e qualquer potestade normativa por parte do Executivo. Porém, a experiência demonstra que os Parlamentos não têm a possibilidade — seja pela quantidade de trabalho que devem realizar, seja pelo insuficiente conhecimento dos problemas práticos e dos pormenores — de exercer por inteiro a função legislativa que, portanto, vai sendo confiada, sempre com maior frequência e amplitude, ao Executivo." (Victor Uckmar, *Os Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1976, p. 30). Em alguns casos essa função legislativa é exercida pelo Poder Executivo de modo pleno, mediante decreto-lei, como ocorria no Brasil no regime da Constituição anterior. Na maioria dos casos, porém, a função normativa do Executivo, em matéria tributária, é apenas regulamentar. E essa atividade regulamentar tem sido considerada juridicamente válida, desde que a criação do tributo, com a individualização dos sujeitos da obrigação tributária principal, seja reservada ao legislador, podendo o judiciário negar aplicação às normas regulamentares que estejam em contraste com a lei. (Victor Uckmar, *Os Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1976, p. 33/37).

No sistema jurídico brasileiro, antes da vigente Constituição, já o princípio da legalidade estava posto de sorte que não se podia admitir qualquer delegação legislativa, no pertinente à definição da hipótese de incidência tributária, em todos os seus aspectos. A lei que institui ou aumenta tributo, afirmou, com propriedade, Roque Carrazza, "deve alojar todos os elementos e supostos da relação jurídica (hipótese de incidência, base impositiva, alíquota etc.), não se admitindo de

forma alguma, a delegação ao Poder Executivo da faculdade de defini-los, ainda que em parte." (Roque Antonio Carrazza: *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1981, p. 95).

Temos sustentado que o art. 97 do Código Tributário Nacional constitui explicitação do preceito constitucional segundo o qual nenhum tributo pode ser exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça. (Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 1ª edição, Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1978, p. 32). Na verdade, o princípio constitucional só terá eficácia se entendido com a explicitação constante do art. 97 do Código Tributário Nacional, pois não basta fique a instituição do tributo — entendida como simples afirmação de que fica criado determinado tributo — na área da reserva legal. Na verdade criar o tributo não é apenas dizer que ele está criado. Criar o tributo é estabelecer todos os elementos necessários à determinação da expressão monetária e do sujeito passivo da respectiva obrigação.

Neste mesmo sentido é a lição de vários tributaristas ilustres, entre os quais podem ser citados Geraldo Ataliba, (*Hipótese de Incidência Tributária*, 3ª edição Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1984, p. 109), Paulo de Barros Carvalho (*Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva, São Paulo, 1985, p. 20), (Bernardo Ribeiro de Moraes, *Compêndio de Direito Tributário*, Forense, Rio de Janeiro, 1984, p. 398/399).

Por isto mesmo, nas ementas de vários acórdãos por nós redigidos quando de nossa rápida passagem pelo Tribunal Federal de Recursos, fizemos constar: "A lei que delega atribuição para fixar alíquota de tributo viola o princípio constitucional da legalidade, segundo o qual só a lei pode criar tributo, vale dizer, definir o respectivo fato gerador em todos os seus aspectos." (AC Nº 143.769-RJ, D.J.U. de 24.10.1988, p. 2752).

Realmente, é fácil compreender que bem pouco valeria a afirmação, feita pela Constituição Federal, de que só a lei pode instituir tributo, se o legislador pudesse transferir essa atribuição, no todo ou em parte, a outro órgão estatal, desprovido, segundo a Constituição, de competência para o exercício de atividade normativa.

Não se venha argumentar que a lei pode limitar-se a dizer que o tributo fica criado, reportando-se simplesmente

ao núcleo de sua hipótese de incidência, posto que o Poder Executivo, com fundamento em seu poder regulamentar estaria autorizado a estabelecer todos os elementos necessários à fiel execução da lei. Como assevera, com absoluta propriedade, Roque Antonio Carrazza, invocando Jarach, equivocam-se "os que apregoam que o Chefe do Executivo, no que tange aos tributos, pode terminar a obra do legislador, regulamentando tudo aquilo que ele se limitou a descrever com traços largos. Falando pela via ordinária, o poder regulamentar serve para ressaltar alguns conceitos menos claros contidos na lei, mas, não para lhes agregar novos componentes ou, o que é pior, para defini-los a partir do nada." (Carrazza, Roque Antonio, *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1981, p. 95).

O regulamento realmente nada mais é do que uma interpretação dada pelo Chefe do Poder Executivo às normas contidas na lei. Não mais do que isto. Assim, vincula apenas quem esteja subordinado hierarquicamente a ele. Pode apenas adotar, diante de conceitos vagos, uma das interpretações razoáveis da norma em que tais conceitos estejam encartados. E assim deve ser para que fique assegurado um tratamento igual para todos os contribuintes, evitando-se que as diversas autoridades da Administração Tributária adotem cada qual a interpretação que lhe pareça melhor. Não pode, todavia, o regulamento, ou qualquer outra norma que não seja lei, criar nenhum dos elementos essenciais da obrigação tributária principal.

Também no plano metajurídico justifica-se plenamente essa compreensão do princípio da legalidade tributária. A instituição do tributo é um ato da maior importância política. Quem o pratica há de assumir a responsabilidade por ele perante o povo que vai suportar o ônus correspondente. Daí não se poder admitir que os representantes do povo no Parlamento deleguem essa importante atribuição.

Com o advento da Constituição de 1988, essa questão ficou muito bem resolvida. Por isto mesmo afirmamos, e repetimos, que o princípio da legalidade restou consideravelmente fortalecido em virtude de algumas normas, não destinadas a regular especificamente a tributação, entre as quais merecem destaque: (a) a que atribui competência ao Congresso Nacional para sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do Poder Regulamentar ou

dos limites de delegação legislativa; (Art. 49, V), e (b) a que revoga, 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 assinada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a ação normativa. (Art. 25, item I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

5. *Exorbitância do Poder Regulamentar*

Na vigência das Constituições anteriores sempre constituiu problema dos mais graves a exorbitância do denominado *poder regulamentar*. Diante de dispositivos editados em Decreto pelo Presidente da República, indo além dos limites admitidos por uma compreensão razoável da lei, surgia de logo a questão de saber se podia, ou não, o Judiciário manifestar-se a respeito. Havia manifestação doutrinária segundo a qual, os regulamentos, "normatizando para casos futuros, tendo destinatários indeterminados e sem possibilidade de produzirem efeitos concretos, estão, por isso, à margem de eventual contraste de legalidade perante o Judiciário." (Regis Fernandes de Oliveira, citado por Luciano Ferreira Leite, *O Regulamento no Direito Brasileiro*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1986, p. 80/81).

Por outro lado a jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal, orientou-se no sentido de não ser cabível mandado de segurança contra atos *normativos*, entendimento que terminou cristalizado na Súmula 266. Isto gerou algumas dificuldades, posto que descabendo o mandado de segurança contra a lei em tese, não seria cabível qualquer outra ação. (Luciano Ferreira Leite, *O Regulamento no Direito Brasileiro*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1986, p. 81).

É certo que a doutrina apontava uma solução adequada para o problema, à consideração de que "se os funcionários não podem deixar de aplicar o regulamento, a ameaça de violação do direito subjetivo torna-se mais nítida, ensejando, ao menos em tese, a possibilidade de sustação de aplicação dessas normas, através de ação judicial." E apontava os instrumentos processuais utilizáveis, a saber, o mandado de segurança preventivo e a ação declaratória ne-

gativa. (Luciano Ferreira Leite, *O Regulamento no Direito Brasileiro*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1986, p. 82).

Não há dúvida de que o regulamento, embora seja um ato administrativo, é um ato normativo. (Hely Lopes Meirelles, *Direito Administrativo Brasileiro*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1966, p. 185/186). Neste aspecto, portanto, em nada se distingue da lei, posto que veicula *norma jurídica*. A questão do controle da validade do regulamento em face da lei, há de ser colocada, assim, nos mesmos moldes em que se coloca a questão da validade da lei, em face da constituição. Pode-se, aliás, afirmar que o regulamento que vai além da lei é na verdade *inconstitucional*, pois na Constituição residem as definições das competências do Legislativo e do Executivo.

Afastemos, agora, os equívocos geralmente cometidos a propósito dessa questão. O enunciado da Súmula nº 266, do Egrégio Supremo Tribunal Federal, segundo o qual *não cabe mandado de segurança contra a lei em tese*, de modo a'gum retira do controle do Judiciário a validade da *lei* em face da Constituição, nem a validade do *regulamento* consubstanciando exorbitâncias do Poder Regulamentar. A questão está em que a norma jurídica, seja veiculada por lei ou por regulamento, *enquanto expressão meramente hipotética*, não lesiona direito nenhum. As lesões ao direito subjetivo das pessoas somente acontecem pelos atos que concretizam as normas. Assim, embora não seja fácil definir, em todos os casos, a fronteira entre o ato *normativo* e o ato de concreção, pois na verdade o que existe é uma gradação e não simplesmente duas categorias distintas, é muito fácil, em grande número de casos, identificar um ato como normativo, vale dizer, de caráter hipotético, e um ato de concreção do direito.

Para tanto se há de questionar, desde logo, se a norma *incidiu*. Ou, em outras palavras, se ocorreu, ou não, no mundo fenomênico, o fato descrito na norma, como hipótese de sua incidência. O que se pode submeter à apreciação do judiciário é a questão de saber se determinado fato, já ocorrido, corresponde, ou não, à hipótese de incidência normativa. Para tanto se põe em questão, obviamente, a interpretação da norma. Não, porém, a interpretação de uma norma *em tese*, vale dizer, considerada em sua expressão *hipotética*, ou como diz a doutrina tradicional, em sua expressão *abstrata*. Daí porque alguns afirmam que o papel do Judiciário não é

interpretar a lei, mas aplicá-la. É da maior evidência que, para aplicar a lei, o Judiciário necessariamente a interpreta. O que se quer dizer é simplesmente que o Judiciário somente interpreta a lei diante de fatos em face dos quais se questione ser cabível, ou não, a sua aplicação.

Em assim sendo, uma vez editado um regulamento contendo determinada norma, considerada pelos contribuintes como uma exorbitância, não havia como colocar perante o Poder Judiciário a questão de saber se efetivamente havia, ou não, tal exorbitância.

É certo que o Supremo Tribunal Federal, tinha (Constituição Federal de 1967, com redação da Emenda nº 1, de 1969, art. 119, item I, letra "I") competência para apreciar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual, e pela Emenda Constitucional nº 7, de 1977, essa competência passou a incluir a interpretação da lei em tese. Só podia fazê-lo, entretanto, mediante representação do Procurador Geral da República. (Aliás, recentemente, o Supremo declarou a inconstitucionalidade do art. 18, do Decreto-lei nº 2.323/87, apreciando representação do Procurador Geral da República, que agiu por provocação da Federação das Associações Comerciais.)

Com o advento da Constituição de 1988, foi mantida a competência do Supremo Tribunal Federal, para apreciar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual (Art. 102, item I, letra "a"). Duas novidades, porém, vieram fortalecer o princípio da legalidade, sob o aspecto do controle da exorbitância dos regulamentos. A primeira consiste na ampliação do elenco das pessoas que podem promover a ação de inconstitucionalidade, entre as quais estão as confederações sindicais ou entidades de classe de âmbito nacional (Constituição Federal. Art. 103). A segunda consiste na atribuição, ao Congresso Nacional, de competência para sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa. (Constituição Federal, art. 49, item V).

No regime da Constituição anterior, cabia ao Senado Federal suspender a execução, no todo ou em parte, de lei ou decreto declarados inconstitucionais por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal. Assim, um regulamento exorbitante do Poder Regulamentar, podia ser declarado inconstitucional, mas continuaria vigente até que o Senado Federal lhe suspendesse a execução. E a suspensão de sua vi-

gência não podia ocorrer sem que o Supremo houvesse declarado sua inconstitucionalidade.

No regime da atual Constituição continua a possibilidade de declaração de inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal. Foi suprimida, porém, a competência do Senado Federal para suspender a execução de regulamento declarado inconstitucional. O dispositivo correspondente, agora, refere-se apenas à suspensão de *lei* declarada inconstitucional (Art. 52, item X). Agora, entende-se que a simples declaração de inconstitucionalidade de um regulamento é suficiente para retirá-lo do sistema jurídico. Por outro lado, o Congresso Nacional pode sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar, isto é, poderá retirar-lhes a *vigência*, independentemente de apreciação dessa exorbitância pelo Supremo Tribunal Federal.

6. O Sentido da Palavra Lei

A palavra *lei* tem diversos significados. Mesmo no campo da Ciência do Direito, tal palavra é plurissignificativa. Há quem sustente, por exemplo, ser lei a *norma de conduta social obrigatória*, definição demasiadamente genérica e, por isto mesmo, absolutamente insuficiente.

A doutrina jurídica tem se referido a lei em sentido *formal* e em sentido *material*. Em sentido *formal*, ou orgânico, lei é o ato jurídico produzido pelo órgão estatal competente para exercer a função legislativa, com observância do processo para tanto estabelecido pela Constituição. (Hugo de Brito Machado, *O Conceito de Tributo no Direito Brasileiro*, 1ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 68). Lei, em sentido *material*, é a norma jurídica. É o ato jurídico de caráter *hipotético*, simples previsão, ou modelo de conduta, que a doutrina tradicional afirma ser dotado de *abstratividade* e *generalidade*. Assim, uma lei, como tal produzida pelo órgão estatal competente para exercer a função legislativa, com observância do processo constitucionalmente estabelecido para esse fim, que simplesmente autorize o Chefe do Poder Executivo a criar uma empresa pública, por exemplo, ou determine a concessão de uma aposentadoria a determinada pessoa, é lei em sentido *formal*, mas não é lei em sentido *material* (Há no ordenamento jurídico inúmeras prescrições que, não obstante tenham a forma de lei, têm

conteúdo de ato administrativo, vale dizer, dizem respeito a uma situação particular e não a uma ação-tipo. A Lei nº 7.145, de 23.11.83, por exemplo, estabelece: "A pensão especial concedida pela Lei nº 2.637, de 9 de novembro de 1955, a Adelina de Gonçalves Campos; viúva do ex-magistrado Francisco Gonçalves Campos, fica reajustada no valor correspondente a 2 (duas) vezes o maior salário mínimo vigente no País (art. 1º). Essa prescrição, embora veiculada em ato que é formalmente uma lei, não tem o caráter hipotético. Refere-se, como facilmente se vê, a um fato individualizado no tempo e no espaço. É, assim, uma prescrição *concreta*, ou um comando, mas não é uma norma jurídica). Por outro lado, uma *norma*, isto é, um ato regulador de conduta, dotado de hipoteticidade, ou, como afirma geralmente a doutrina jurídica tradicional, doado de *abstratividade* e *generalidade*, como um regimento de um tribunal, ou de uma universidade, ou mesmo um contrato firmado entre particulares, é lei em sentido *material*.

Por isto se diz que a lei, mesmo no âmbito da Ciência do Direito, tem um sentido *amplo* e outro *restrito*. "Lei em sentido amplo é qualquer ato jurídico que se compreenda no conceito de lei em sentido formal ou em sentido material. Basta que seja lei *formalmente*, ou *materialmente*, para ser lei em sentido amplo. Já em sentido restrito só é lei aquela que o seja tanto em sentido formal como em sentido material." (Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 4ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1987, 24).

A nosso ver, quando a Constituição estabelece que somente a lei pode criar tributo, a palavra *lei* está aí empregada em sentido restrito. Há de ser *lei* tanto em sentido *formal*, como em sentido *material*. Em sentido *formal*, pelas razões já apontadas. Em sentido *material*, como decorrência do princípio da isonomia jurídica, estereotipado na Constituição.

7. As Medidas Provisórias com Força de Lei

Diante dessa conclusão leva problema a questão de saber se as *medidas provisórias, com força de lei*, a que se reporta o art. 62 da Constituição, constituem instrumento hábil para a criação, ou aumento de tributo.

Estabelece a Constituição Federal de 1988:

Art. 62. Em casos 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.

Deve ser afastada, desde logo, qualquer preocupação de que o Presidente da República possa utilizar tais *medidas provisórias*, como aconteceu infelizmente com o decreto-lei, para legislar indiscriminadamente em matéria tributária.

Poder-se-ia imaginar que, agora, a situação ficou até mais grave, pois a Constituição não estabeleceu nenhum limite, do ponto de vista de conteúdo, para a ação normativa do Presidente da República. Realmente, pode o Presidente da República, com fundamento no art. 62, acima transcrito, estabelecer normas através das denominadas *medidas provisórias*, em qualquer matéria. Tal ampliação de competência, todavia, há de ser vista em consonância com os limites impostos por outra forma à ação normativa em causa.

O decreto-lei como a seguir demonstraremos, era inegavelmente um instrumento bem mais forte nas mãos do Chefe do Poder Executivo. Realmente, nos termos do art. 55, 1º, da Constituição Federal de 1967, com redação que lhe deu a Emenda nº 1, de 1969, entrava em vigor imediatamente, e o Congresso Nacional tinha o prazo de 60 dias para apreciá-lo. Não podia emendá-lo, e não havendo apreciação nesse prazo era tido como aprovado. A Constituição não indicava o marco inicial desse prazo, que foi fixado no Regimento do Congresso Nacional como a data da leitura do decreto-lei em plenário.

A Emenda Constitucional nº 11, de 1978, fixou o marco para contagem do aludido prazo, que passou a ser a data do recebimento do decreto-lei pelo Congresso Nacional. Não estabeleceu, todavia, prazo para a respectiva remessa

pelo Presidente da República, resultando a inovação sem qualquer resultado prático.

A Emenda Constitucional nº 22, de 1982, mais uma vez alterou a redação § 1º, do art. 55, da Constituição Federal, estabelecendo que se não houvesse deliberação, no prazo de 60 dias, aplicar-se-ia o disposto no § 3º, do art. 51, isto é, o decreto-lei seria automaticamente incluído na ordem do dia, em regime de urgência, nas dez sessões em dias sucessivos, e se afinal não fosse apreciado, seria considerado definitivamente aprovado.

De todo modo, a não apreciação do decreto-lei pelo Congresso Nacional implicava sua aprovação. Isto é bastante significativo, posto que, do ponto de vista prático, em virtude de uma série de circunstâncias, é muito mais fácil a inocorrência de deliberação do que a rejeição. Por outro lado, rejeitado o Decreto-lei, os atos praticados com base nele, entre a data inicial de sua vigência, geralmente a data de sua publicação, e a data de sua rejeição, eram plenamente válidos.

Com as medidas provisórias a situação é bem diversa. O Presidente da República deve *submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias*. A expressão de *imediato* há de ser interpretada como *no mesmo instante* em que edita a medida provisória. É que o prazo de apenas cinco dias, para que se reúna o Congresso Nacional, tem um peso decisivo na interpretação da norma em causa. Por outro lado, o Congresso tem o prazo de apenas trinta dias para converter em lei a medida provisória, contado esse prazo da data da respectiva publicação, o que frustra possível interpretação menos adequada da expressão *de imediato*, que tivesse por fim justificar retardamento da remessa da medida provisória ao Congresso. Qualquer retardamento nessa remessa em nada prejudicará a fluência do prazo de trinta dias para sua conversão em lei.

Dá já é possível extrair a conclusão de que o termo *urgência*, utilizado na cabeça do art. 62, tem realmente um sentido diverso daquele que lhe deram no art. 55, da Constituição Federal de 1967, com redação decorrente da Emenda nº 1, de 1969. Caso de *urgência*, no art. 62 da vigente Constituição, é apenas aquele que deva ser resolvido em menos de trinta dias.

Não sendo convertida em lei, no mencionado prazo, a medida provisória deixará de existir. Diz a Constituição que ela *perderá a eficácia, desde a edição*. Isto é o mesmo que deixar de existir, tanto que o Congresso deve disciplinar as relações jurídicas decorrentes da edição da medida provisória não convertida em lei. Se não o fizer, serão elas reguladas pelo Direito anterior à edição da medida provisória.

Terminado o prazo de trinta dias sem que seja convertida em lei a medida provisória, não pode o Presidente da República editar outra com o mesmo teor. Se o fizer, estará violando duplamente a Constituição.

Primeiro, violando a norma que fixa o prazo para conversão da medida provisória em lei. Permitida a reedição da medida provisória, tal fixação de prazo para sua conversão em lei seria inteiramente inútil, posto que poderia sofrer infinitas prorrogações, pelos atos de reedição da mesma medida provisória. A tais prorrogações obviamente não está autorizado o Presidente da República.

Segundo violando a norma que diz caber ao Congresso disciplinar as relações jurídicas decorrentes da edição da medida não transformada em lei. Se o Presidente da República reedita a medida, está disciplinando tais relações, o que evidentemente não pode fazer. Poder-se-ia argumentar, é certo, que a medida reeditada não incidiria sobre os fatos ocorridos no período anterior à sua publicação, mas somente a partir desta. Assim, não estaria regulando as relações decorrentes da medida provisória não convertida em lei. O argumento é valioso, mas se a reedição não tem por fim convalidar a medida anterior, então terá um alcance limitado, não se justificando que aconteça. Para demonstrá-lo, basta que se considere um tributo criado através de medida provisória que, não convertida em lei, seja reeditada. Os valores pagos durante os primeiros trinta dias de vigência da medida terão de ser devolvidos, porque a medida, primeiramente editada, perdeu sua vigência, ou mais exatamente, deixou de existir.

No campo da tributação, aliás, só nos parece possível o emprego de *medida provisória* para instituir o imposto extraordinário, previsto para o caso de guerra externa ou sua iminência, pelo art. 154, II, da vigente Constituição. Pode, outrossim, ser instituído através de *medida provisória* o empréstimo compulsório a que se refere o art. 148, I, da Constituição, isto é, o empréstimo compulsório para atender a

despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência.

Poder-se-á objetar que a instituição de empréstimos compulsórios, segundo a vigente Constituição, só é viável através de lei complementar, e que as matérias reservadas à lei complementar não poderiam ser tratadas através de medidas provisórias, posto que o art. 62 somente se reporta à *lei*, devendo o termo ser entendido como lei *ordinária*. Tal objeção, todavia, embora razoável, não nos parece deva ser aceita, pelas razões adiante expostas.

Em primeiro lugar, porque fundada apenas na interpretação literal do art. 62, interpretação essa que não encontra apoio nos elementos sistemático e teleológico. O elemento sistemático está a indicar que em diversos dispositivos da Constituição o significado da palavra *lei* abrange, indiscutivelmente, a lei complementar. Veia-se, por exemplo, o art. 5º, item II, onde a palavra *lei* está utilizada em sentido que, inequivocamente, abrange a lei complementar em sentido que, inequivocamente, abrange a lei complementar; o art. 174, § 2º, que se refere ao apoio ao cooperativismo, e utiliza a palavra *lei* abrangendo também, obviamente, a lei complementar, como se depreende do confronto desse dispositivo com o art. 146, item III, letra "c"; o art. 105, item III, letras "a" e "c", onde a palavra *lei* inquestionavelmente abrange a lei complementar, entre vários outros.

Em segundo lugar, porque, como se pode facilmente demonstrar, o elemento teleológico mostra a errônea de uma tal interpretação literal. Na verdade, a situação fática ensejadora da instituição do empréstimo compulsório a que se refere o art. 148, I, em muito pouco difere daquela que enseja a criação do imposto extraordinário de que trata o art. 154, item II. A distinção está apenas em que o empréstimo pode ser instituído também para atender despesas decorrentes de *calamidade pública*, enquanto o imposto extraordinário só é admitido em casos de guerra externa ou sua iminência. Ocorre que a situação de calamidade pública também requer tratamento com urgência que pode até ser maior do que a exigida pela *iminência* de guerra externa. Por outro lado, para cuidar de arregimentar recursos no caso de iminência de guerra, a União pode utilizar o imposto extraordinário, enquanto para as situações de calamidade pública o único caminho é mesmo o empréstimo compulsório. A finalidade do empréstimo compulsório de que trata

o item I, do art. 148, é a arregimentação de recursos para situações emergenciais, cujo tratamento impõe realmente urgência, sendo cabível, assim, o uso, pelo Presidente da República, da medida provisória que a Constituição lhe oferece para esse fim.

Em conclusão, pode-se afirmar que a palavra *lei* está no art. 153, item I, da vigente Constituição, em sentido restrito, querendo dizer *prescrição normativa produzida pelo órgão estatal constitucionalmente dotado de atribuição para o desempenho da função legislativa e com observância do processo para esse fim estabelecido pela Constituição*.

Tal conclusão não conflita com a afirmação de que as medidas provisórias constituem instrumento hábil para a instituição do imposto extraordinário de guerra, previsto no art. 154, item II, e do empréstimo compulsório de que trata o art. 148, item I, da Constituição Federal de 1988. É que a medida de emergência constitui um instrumento excepcional que tem, nos termos da Constituição, *força de lei*.

8. Exceções ao Princípio

As exceções ao princípio da legalidade são somente aquelas previstas na própria Constituição Federal. (Bernardo Ribeiro de Moraes, *Compêndio de Direito Tributário*, Forense, Rio de Janeiro, 1984, p. 399). O legislador ordinário não pode estabelecer exceções a princípio jurídico com sede constitucional, pela razão óbvia de que, permitir que o fizesse, seria permitir que alterasse a Constituição.

No que pertine à instituição de tributos, pode-se afirmar que o princípio da legalidade não admite exceção alguma. Todo e qualquer tributo há de ser instituído por lei. O imposto extraordinário de guerra pode, é certo, ser instituído através de *medida provisória* adotada pelo Presidente da República, com fundamento no art. 62 da Constituição, conforme já explicamos. Também assim o empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de guerra externa ou sua iminência. Isto, porém, não configura propriamente exceção ao princípio da legalidade, posto que as medidas provisórias, como o próprio nome está a indicar, são realmente provisórias. A norma jurídica através delas veiculada terá de ser incorporada por lei, no prazo

de trinta dias. Se tal não ocorrer, nesse prazo, perderão sua vigência.

As exceções ao princípio da legalidade, assim, dizem respeito apenas à majoração de tributos, e mesmo esta só é admitida dentro de certos limites fixados pela lei. Nestes termos, as exceções ao princípio da legalidade são as mencionadas no § 1º, do art. 153, que faculta ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos sobre: (a) importação de produtos estrangeiros; (b) exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; (c) produtos industrializados, e (d) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

Não se há de confundir as exceções ao princípio da legalidade com as exceções ao princípio da anterioridade. As primeiras estão previstas no § 1º, do art. 153, enquanto as últimas estão estabelecidas no § 1º, do art. 150.

Destaque-se que o imposto extraordinário de guerra não fiura como exceção ao princípio da legalidade, o que reforça o entendimento por nós acima manifestado. Figura, todavia, entre as exceções ao princípio da anterioridade, posto que as próprias circunstâncias que autorizam sua instituição indicam sua incompatibilidade com tal princípio.

É importante notar que a Constituição Federal de 1988, ao estabelecer a possibilidade da adoção de medidas provisórias, pelo Presidente da República, corrigiu o defeito técnico consistente na falta de previsão da forma de instituição do imposto extraordinário de guerra e do empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias decorrentes de guerra externa ou calamidade pública. As Constituições anteriores eram omissas neste ponto. É certo que, na vigência da Constituição anterior já o problema encontrava solução na possibilidade de edição de decreto-lei pelo Presidente da República. De todo modo, a fórmula adotada pela Constituição de 1988 é tecnicamente mais adequada.