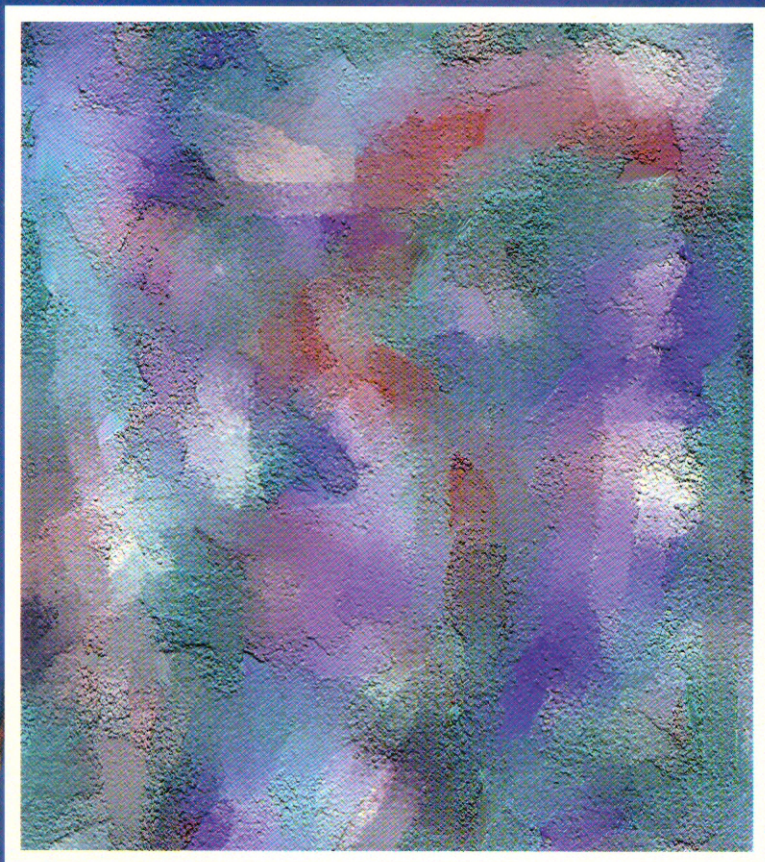


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



197

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

197

(FEVEREIRO - 2012)

Diretores da Revista
Valdir de Oliveira Rocha
Francisco Lobello de Oliveira
Rocha (Adjunto)

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Marola Omartem
é o autor da obra reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Célio Armando Janczeski - O efeito suspensivo na exclusão da empresa do Simples
1. Notas introdutórias - Simples federal e Simples Nacional. 2. A exclusão da empresa do Simples e o direito de defesa. 3. Efeito suspensivo da impugnação administrativa contra a exclusão. 4. Conclusão.

7

César Augusto Di Natale Nobre - Juros sobre Capital Próprio (JCP), planejamento tributário e a dupla alíquota zero de IOF/câmbio na recapitalização de JCP pagos em operações internacionais

1. Introdução. 2. Da natureza jurídica dos JCP - juros ou dividendos *lato sensu*? 3. JCP e planejamento tributário. 4. Da possibilidade de pagamento de JCP referente a períodos pretéritos. 5. A capitalização dos JCP pagos e a respectiva dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. 6. O imposto sobre a renda incidente (IRRF). 7. O imposto sobre operações financeiras modalidade câmbio (IOF/câmbio) - Da incidência da alíquota zero nas remessas fictas a não residentes. 8. Considerações finais.

12

Diego Marcel Bomfim - Reconsiderações sobre a neutralidade tributária

1. Introdução. 2. *Neutralidade* em que sentido? 3. Livre concorrência, neutralidade concorrencial e neutralidade tributária. 4. Neutralidade tributária e fiscalidade. 5. Livre concorrência e extrafiscalidade. 6. Conclusões.

27

Diogo Ferraz - A ilegitimidade da vedação à compensação de créditos de contribuição previdenciária com débitos de outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil

1. Introdução. 2. A estrutura arrecadatória federal e a ilegítima vedação à compensação. 3. Do direito à compensação à luz da igualdade. 4. Conclusão.

40

Francisco Pablo Feitosa Gonçalves - A inclusão das pessoas com deficiência e as problemáticas isenções do ICMS na compra de veículos automotores

1. Considerações primeiras. 2. Sobre deficiência e inclusão. 3. As isenções do ICMS e seu potencial inclusivo. 4. Considerações finais.

46

Hugo de Brito Machado - O princípio da legalidade como limitação constitucional ao poder de tributar

1. Introdução. 2. O princípio da legalidade. 3. Legalidade tributária nas Constituições brasileiras.

56

Iuri Engel Francescutti - Prescrição de créditos escriturais

66

Ives Gandra da Silva Martins - Fundo de comércio e sucessão tributária em transferência de locação

77

João Dácio Rolim e Paulo Rosenblatt - Dez anos da norma geral antielisiva no Brasil

1. O contexto da LC nº 104: a tendência de universalização da norma geral antielisiva. 2. Abuso de direito: requisito da norma geral antielisiva (CTN) e instituto comum do Direito brasileiro (Código Civil e lei de introdução às normas do Direito brasileiro). 3. A jurisprudência administrativa brasileira e o emprego da simulação como abuso de direito. 4. Dez anos da norma geral antielisiva brasileira: reflexões para uma nova regulamentação. 5. A contrapartida: cláusulas de proteção à confiança do contribuinte. 6. Conclusões.

83

O Princípio da Legalidade como Limitação Constitucional ao Poder de tributar

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Temos afirmado repetidas vezes que o Direito é um sistema de limites do poder. E o poder de tributar é inerente ao Estado, pois, nas palavras de Aliomar Baleeiro, “o tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida.”¹ Assim, podemos afirmar que o poder de tributar sempre foi exercido, sem lei ou nos termos desta.

Com o surgimento e a evolução dos sistemas jurídicos, então, podemos afirmar com segurança que o Direito funciona como um sistema de limites e que as regras jurídicas que cuidam da tributação constituem *limitações ao poder de tributar*. Entretanto, neste estudo, tal expressão tem um sentido restrito. Abrange apenas as regras jurídicas que estão em nossa Constituição Federal, que ao tratar da Tributação e do Orçamento, tem um capítulo dispondo sobre o Sistema Tributário Nacional, dividido em seções, a segunda das quais trata das Limitações do Poder de tributar. Assim, as limitações ao poder de tributar, às quais aqui nos referimos, são somente aquelas que estão nos arts. 150 a 152, da vigente Constituição Federal, que compõem a seção em referência.

Entre essas limitações encontra-se o denominado princípio da legalidade tributária, expresso no art. 150, inciso I, segundo o qual “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Começaremos estudando a distinção entre princípio e norma. Em seguida examinaremos os significados e a origem do princípio da legalidade, a distinção entre legalidade e tipicidade, para finalmente examinarmos o princípio da legalidade tributária como foi posto nas constituições brasileiras.



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*, 7ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 1.

2. O Princípio da Legalidade

2.1. O princípio e a norma

Constitui ponto pacífico, atualmente, a assertiva segundo a qual a relação de tributação é uma relação *jurídica* e não uma relação *simplesmente de poder*. Assim, submetida que está a *relação de tributação* ao disciplinamento jurídico, tem-se que examinar, em primeiro plano, as prescrições jurídicas mais importantes no disciplinamento dessa relação, as quais são geralmente designadas como *princípios jurídicos da tributação*.

Não há, é certo, consenso doutrinário em torno da questão de saber o que é um *princípio jurídico*. Terá o *princípio* a mesma natureza da *norma*?

A resposta evidentemente varia, de acordo com a postura jusfilosófica de cada um. Para os jusnaturalistas, não obstante divididos estes em várias correntes, é possível afirmar-se que os princípios jurídicos constituem o *fundamento* do Direito Positivo. Neste sentido, portanto, o princípio é algo que integra o chamado Direito Natural. Para os positivistas, o princípio jurídico nada mais é do que uma norma jurídica. Não uma norma jurídica qualquer, mas uma norma que se distingue das demais pela importância que tem no sistema jurídico. Essa importância decorre de ser o princípio uma norma dotada de grande abrangência, vale dizer, de universalidade, e de perenidade. Os princípios jurídicos constituem, por isto mesmo, a estrutura do sistema jurídico. São os princípios jurídicos os vetores do sistema. Daí por que, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, desobedecer a um princípio é muito mais grave do que desobedecer a uma simples norma.

Por isto mesmo o princípio jurídico tem grande importância como diretriz para o hermenêuta. Na valoração e na aplicação dos princípios jurídicos é que o jurista se distingue do leigo que tenta interpretar a norma jurídica com conhecimento simplesmente empírico.

Doutrina Souto Borges, com inteira propriedade:

“Ora, a violação de um princípio constitucional importa em ruptura da própria Constituição, representando por isso mesmo uma inconstitucionalidade de consequências muito mais graves do que a violação de uma simples norma, mesmo constitucional. A doutrina vem insistindo na acentuação da importância dos princípios para iluminar a exegese dos mandamentos constitucionais.

Salientou, com propriedade e clareza, jovem mestre paulista, (refere-se a Celso Antônio Bandeira de Mello, como se vê da nota de rodapé, nº 9) que o princípio deve ser entendido como a disposição expressa ou implícita, de natureza categorial em um sistema, pelo que conforma o sentido das normas interpretadas em uma dada ordenação jurídica. E mais: que o princípio é um mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico, donde poder concluir-se pela relevância do princípio e da sua supremacia até sobre as próprias normas constitucionais. Por todas as considerações antecedentes, impõe-se a conclusão pela eficácia eminente dos princípios na interpretação das normas constitucionais. É o princípio que iluminará a inteligência da simples norma; que esclarecerá o conteúdo e os limites da eficácia de normas constitucionais esparsas, as quais têm que harmonizar-se com ele.”²

² José Souto Maior Borges, *Lei Complementar Tributária*, São Paulo, RT, 1975, pp. 13/14.

É relevante notar que a concepção jusnaturalista de princípio jurídico não exclui e em nada prejudica a concepção positivista. A questão que se pode colocar é a de saber se um princípio, como, por exemplo, o princípio da capacidade contributiva, há de ser observado, ou não, pelo legislador tributário, mesmo que não conste da Constituição. Parece-nos que essa não é bem uma questão específica do Direito Tributário, mas uma questão situada no âmbito da Filosofia do Direito, exatamente a mesma questão de saber se existem, ou não, normas de Direito Natural, cuja invocação é possível utilmente, tenham sido, ou não, consagradas pelo Direito Positivo.

O exame dessa questão, no plano da Filosofia do Direito, evidentemente não se comporta nos estreitos limites destes comentários, de sorte que não a enfrentaremos, embora a consideremos de notável importância, e sobre ela se tenha de adotar uma posição em qualquer estudo jurídico, com ou sem fundamentação explícita.

Examinaremos a seguir o princípio da legalidade da tributação.

2.2. *Significados 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 da legalidade com o primeiro dos referidos significados, vale dizer, o *princípio da legalidade no sentido de princípio da tributação fundada no consentimento*. Neste sentido o princípio é bastante antigo. Como demonstra Uckmar, manifestou-se inicialmente sob a forma de consentimento individual, na Inglaterra, em 1096, para transformar-se pouco a pouco em consentimento coletivo.³ Sua origem, todavia, tem sido geralmente situada na *Magna Carta*, de 1215, outorgada por João Sem Terra, por imposição dos barões.⁴

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”,⁵ a obrigação tributária está ligada ao princípio da representação política. Nas palavras desse eminente constitucionalista:

“As imposições tributárias deverão estar autorizadas em lei, mas a lei é obra do poder legislativo, cujo órgão é mais freqüentemente 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.”⁶

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 cam-

³ Cf. Victor Uckmar, *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo, RT, 1976, pp. 9/20.

⁴ Cf. Fábio Fanucchi, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, vol. I, São Paulo, coedição Ibet/Resenha Tributária, 1986, p. 54.

⁵ Cláudio Pacheco, *Tratado das Constituições Brasileiras*, vol. III, Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1965, p. 393.

⁶ Cláudio Pacheco, *Tratado das Constituições Brasileiras*, vol. III, Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1965, p. 393.

po 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”.⁷

Alberto Xavier, fugindo embora à abordagem do tema das origens históricas do princípio da legalidade, assevera que o mesmo

“suruiu ligado à idéia de que os impostos só podem ser criados através das assembléias representativas e, portanto, à idéia de sacrifício coletivamente consentido, ou seja, à autotributação”.⁸

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, menos ruim 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 relação *simplesmente de poder* nasce, desenvolve-se e se extingue sem qualquer ligação com normas, enquanto a relação *jurídica* nasce, desenvolve-se e se extingue nos termos das previsões normativas. Quem atua numa relação *simplesmente de poder* não se submete a nenhuma norma. Submete-se somente às limitações não normativas, tais como as de ordem física, psicológica, moral, religiosa, mas não se submete a nenhum limite decorrente de norma jurídica. Quem atua numa relação *jurídica*, diversamente, está submetido a normas. Submete-se a todas as limitações normativas.

Reportando-se à relação tributária como relação jurídica, Rubén O. Asorey ensina, com inteira propriedade:

“El Derecho tributario debe, en forma substancial, su desarrollo y evolución al esquema esencial de la relación jurídica tributaria. Los enfoques dinámicos o procedimentalistas aparecidos a partir de la década del sesenta no pudieron relativizar el papel transcendental de esa relación dentro de la teoría general del Derecho tributario.

Esse núcleo essencial, objeto de los más profundos análisis y disquisiciones intelectuales, permitió la incorporación legislativa de la juridicidad de tales desarrollos dogmáticos, convirtiendo en anatema el principio de subordinación del administrado a un poder estatal situado en un plano superior y consagrando la plena sumisión de los dos sujetos de la relación al mismo plano de igualdad.”⁹

É certo que as limitações normativas constituem limites do dever ser. Por isto mesmo às vezes não são respeitadas, mas isto não retira o caráter jurídico da relação. Pelo contrário, a não observância da norma que disciplina a relação ressalta o

⁷ Cláudio Pacheco, *Tratado das Constituições Brasileiras*, vol. III, Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1965, p. 393.

⁸ Alberto Xavier, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, São Paulo, RT, 1978, p. 7.

⁹ Rubén O. Asorey, “Protección Constitucional de los Contribuyentes frente a la Arbitrariedad de las Administraciones Tributarias”, *Protección Constitucional de los Contribuyentes*, livro de autoria coletiva, dirigido pelo referido autor, Madrid/Barcelona, Educa/Marcial Pons, 2000, p. 25.

caráter jurídico desta na medida em que faz presente a possibilidade de sanção. A relação é *jurídica* precisamente porque os atos que na mesma estão envolvidos *devem ser* praticados com observância das normas que a regulam.

A distância entre o que deve ser, segundo a Constituição, e o que na verdade é na prática da relação tributária, é uma questão de eficácia da Constituição que, como a questão da eficácia das normas jurídicas em geral, depende da crença que nelas se tenha. Infelizmente a conduta das autoridades em geral contribui para a descrença, mas temos de lutar contra isto e o caminho nos é oferecido pelo próprio ordenamento jurídico. Na medida em que um número maior de pessoas passa a utilizar-se dos instrumentos de defesa de seus direitos a eficácia da ordem jurídica tende a se fortalecer.

2.3. Legalidade e tipicidade

O princípio da legalidade não teria grande utilidade como instrumento de proteção do contribuinte se nele não se incluísse o princípio da tipicidade. Por isto mesmo, desde Montesquieu tem-se preconizado que “o princípio da competência legislativa do parlamento em matéria tributária deve completar-se com o princípio da tipicidade”.¹⁰

Insistimos em que o princípio da legalidade 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.

González García identifica, com base em autorizadas manifestações doutrinárias, duas formas de *legalidade*, assim explicadas:

“a) En primer lugar, la modalidad de acto legislativo primario, que consiste en que se exige ley no para regular en su totalidad los elementos fundamentales del tributo, sino tan sólo para crearlo.

b) Existe, después, el principio de reserva de ley propiamente dicho, para regular una materia determinada. Dentro de ésta, a su vez, suele distinguirse entre la reserva absoluta de ley, que se produce en el supuesto, harto infrecuente, de que la totalidad de la materia acotada deba venir regulada en exclusiva por la ley o, al menos, por actos con fuerza de ley; e la denominada reserva relativa o atenuadas, que consiste en exigir la presencia de la ley tan sólo a efectos de determinar los elementos fundamentales o identidad de la prestación establecida, pudiendo confiarse al ejecutivo la integración o desarrollo de los restantes elementos.”¹¹

Como se vê, González García entende *criar* como simplesmente *referir-se* a, ou dizer que *fica criado*. Em nosso sistema jurídico, porém, não é assim, como será explicado ao examinarmos o sentido da expressão *exigir ou aumentar tributo*, albergada pelo art. 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Segundo González García, o princípio constitucional da legalidade pode ser entendido como simples exigência de lei para *criar* o tributo, no sentido por ele

¹⁰ José Luis Pérez de Ayala, *Montesquieu y el Derecho Tributario Moderno*, Madri, Dykinson, 2001, p. 49.

¹¹ Eusebio González García, “Principio de Legalidad Tributaria en La Constitución de 1978”, *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Madri, Editorial de Derecho Financiero, 1980, pp. 62/63.

adotado, e não para regular em sua totalidade os elementos fundamentais do tributo, ou no sentido de reserva legal, vale dizer, no sentido de que só a lei pode regular os elementos fundamentais do tributo. Essa reserva legal, por seu turno, divide-se em reserva absoluta, e reserva relativa. Para ele, a doutrina que tem estudado o princípio da reserva está sempre de acordo, com algumas exceções, em que sempre que se exige lei para criar um tributo, na verdade não se exige que a lei regule todos os elementos do tributo, mas apenas os essenciais, como os sujeitos da relação e o seu fato gerador, não tendo de ser precisa a regulação de outros elementos, como, por exemplo, a base de cálculo e a alíquota.¹²

Dejalma de Campos esclarece, com inteira propriedade, que o princípio da legalidade há de ser examinado tanto em razão da fonte produtora de normas, como em razão do grau de determinação da conduta. Em razão da fonte produtora das normas, tem-se uma reserva de lei material, e uma reserva de lei formal. No primeiro caso, “basta simplesmente que a conduta da Administração seja autorizada por qualquer norma geral e abstrata, podendo ser tanto uma norma constitucional, ordinária ou mesmo um regulamento”. Já no segundo caso, é “necessário que o fundamento legal do executivo seja uma norma emanada do legislativo”. Por outro lado, no que pertine ao grau de determinação da conduta, tem-se a reserva legal absoluta, e a reserva legal relativa, conforme esteja a conduta da Administração inteiramente estabelecida na lei, ou apenas nesta tenha fundamento, podendo desenvolver-se com relativa liberdade.¹³

Como geralmente acontece com as divergências em temas jurídicos, a questão essencial também aqui reside nos conceitos. Aqui a verdadeira questão está na determinação do significado da palavra *lei*, e da expressão *criar ou aumentar tributo*. Sabendo-se o que significa a palavra *lei* tem-se resolvida a questão de saber se a reserva legal há de ser simplesmente material, ou também formal. Sabendo-se o que quer dizer *criar ou aumentar um tributo* tem-se resolvida a questão de saber se a reserva legal há de ser relativa ou absoluta. Em face da importância dessas questões, voltaremos a elas mais adiante.

Há quem se oponha à prevalência do princípio da legalidade absoluta, com o argumento segundo o qual esse princípio impede a utilização de instrumentos de política econômica, embarçando o desenvolvimento. Tal argumento é falso. “O princípio da legalidade, como reserva absoluta de lei, não só não se revela incompatível com as modernas políticas econômicas, como é o que melhor se coaduna com os princípios em que assenta uma livre economia de mercado.”¹⁴

Não se pode confundir medidas de política econômica com improvisações, posto que as primeiras caracterizam-se pelo planejamento, enquanto estas últimas caracterizam-se pela ausência deste, revelada muita vez pelos retrocessos, pelas mudanças bruscas, que incutem no empresário a insegurança inibidora de suas iniciativas.

¹² Eusebio González García, “Principio de Legalidad Tributaria en La Constitución de 1978”, *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*, Madri, Editorial de Derecho Financiero, 1980, pp. 63/64.

¹³ Dejalma de Campos, “O Princípio da Legalidade no Direito Tributário”, *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, Ceeu/Resenha Tributária, 1981, pp. 217/219.

¹⁴ Alberto Xavier, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, São Paulo, RT, 1978, p. 53.

Como assevera Alberto Xavier, com apoio em Nissen e Sainz de Bujanda, “a livre iniciativa exerce-se através de planos econômicos elaborados pelos empresários para um dado período e nos quais se realiza uma previsão, mais ou menos empírica, dos custos da produção, do volume dos investimentos adequados à obtenção de dado produto e da capacidade de absorção do mercado. Tal previsão não pode deixar de assentar na presunção de um mínimo de condições de estabilidade, dentro do que a normal margem de riscos e incertezas razoavelmente comporte para o horizonte de planejamento a que respeita. O planejamento empresarial, por que a iniciativa privada se concretiza, supõe assim uma possibilidade de previsão objetiva e esta exige, por seu turno, uma segurança quanto aos elementos que a afetam. É sabido que o volume dos tributos - dado o papel que assumem na economia global - representa para a empresa não só elevada percentagem dos seus custos de produção, como determina as disponibilidades que, no mercado representam procura para os seus produtos. Um sistema que autorize a Administração a criar tributos ou a alterar os elementos essenciais de tributos já existentes, viria do mesmo passo a criar condições adicionais de insegurança jurídica e econômica, obrigando a uma constante revisão dos planos individuais, à qual a livre iniciativa não poderia resistir. Pelo contrário, um sistema alicerçado numa reserva absoluta de lei em matéria de impostos confere aos sujeitos econômicos a capacidade de prever objetivamente os seus encargos tributários, dando assim as indispensáveis garantias requeridas por uma iniciativa econômica livre e responsável.”¹⁵

3. Legalidade Tributária nas Constituições Brasileiras

3.1. 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 Assembleias Legislativas das Províncias competência para estabelecer os impostos locais.¹⁶ 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”.¹⁷ 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”.¹⁸ A Constituição de 1937 foi a única que não o enunciou explícita e diretamente, entretanto, mesmo assim, pode ser nela encontrado na regra que dá ao Presidente da República o poder de expedir decretos-lei sobre as matérias da competência legislativa da União, e coloca entre as ressalvas a matéria pertinente a impostos.¹⁹

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*.²⁰ Com a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, o princípio foi mantido com ressalvas.²¹ Assim, os

¹⁵ Alberto Xavier, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, São Paulo, RT, 1978, pp. 53/54.

¹⁶ Cf. Cláudio Pacheco, *Tratado das Constituições Brasileiras*, vol. XI, Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1965, p. 267.

¹⁷ Constituição de 1891, art. 72, parágrafo 30.

¹⁸ Constituição de 1934, art. 17, inciso VII.

¹⁹ Constituição de 1937, art. 13.

²⁰ Constituição de 1946, art. 141, parágrafo 34.

²¹ Emenda Constitucional nº 18, art. 2º, inciso I.

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.²²

A Constituição de 1967, que regulou pela primeira vez em capítulo específico o sistema tributário, incorporando normas da Emenda Constitucional nº 18/1965, 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.²³ 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*,²⁴ pelas razões que adiante examinaremos. Além disto, 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*.²⁵

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,²⁶ deixando, todavia, de abranger o imposto sobre operações financeiras.²⁷ Manteve, outrossim, entre os direitos e garantias individuais, o dispositivo pelo qual *nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça*.²⁸

3.2. Na Constituição de 1988

Na vigente Constituição Federal, promulgada em 5 de outubro de 1988, o princípio da legalidade está expresso no art. 150, inciso 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;²⁹ e

²² Emenda Constitucional nº 18, arts. 7º, parágrafo 1º, e 14, parágrafo 1º.

²³ Constituição de 1967, art. 20, inciso I.

²⁴ Constituição de 1967, art. 22, parágrafo 2º.

²⁵ Constituição de 1967, art. 150, parágrafo 29.

²⁶ Constituição de 1969, art. 21, incisos I, II e V.

²⁷ Constituição de 1969, art. 21, inciso VI.

²⁸ Constituição de 1969, art. 153, parágrafo 29.

²⁹ Constituição Federal de 1988, art. 49, inciso V.

b) a que revoga, a partir de 180 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.³⁰ 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 complementar³¹ 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.³²

Registre-se que o princípio da legalidade tributária sofre restrições a seu alcance. Não no que pertine à instituição dos tributos, que somente por lei pode ocorrer, mas quanto à majoração destes, em certos casos. Majoração que somente nos limites e nas condições fixados em lei poderá ocorrer.

Nestes termos, as restrições ao princípio da legalidade são as mencionadas no parágrafo 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. E ainda, aquelas relativas às contribuições de intervenção no domínio econômico, decorrentes do parágrafo 4º, inserido no art. 177 da Constituição pela Emenda nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

Destaque-se que essa faculdade concedida ao Poder Executivo *refere-se apenas a alíquotas*. Na Constituição anterior ela compreendia também a alteração das bases de cálculo. Aliás, desde a Emenda nº 18 à Constituição de 1946, foi atribuída ao Poder Executivo a faculdade de alterar *as alíquotas e as bases de cálculo* de alguns impostos, que por isto mesmo passaram a ser conhecidos como impostos *flexíveis*. Na vigência da referida Emenda, com fundamento na qual foi elaborado o Código Tributário Nacional, eram *flexíveis* os impostos de importação, de exportação (art. 7º, parágrafo 1º), e sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 14, parágrafo 1º). Não o imposto sobre produtos industrializados. Com a Constituição de 1967, passou a ser flexível o imposto sobre produtos industrializados, mas perdeu essa qualificação o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativa a títulos e valores mobiliários. Com a Emenda nº 1, de 1969, tornaram-se *flexíveis* esses quatro impostos.

Não se há de confundir as restrições ao princípio da legalidade com as exceções ao princípio da anterioridade. As primeiras estão previstas no parágrafo 1º do art. 153, enquanto as últimas estão estabelecidas no parágrafo 1º do art. 150. Realmente, ao formular exceção ao princípio da legalidade, a norma do parágrafo 1º do art. 153, facultou aumentos de impostos por instrumento diverso da lei. O elemento re-

³⁰ Art. 25, inciso I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

³¹ Constituição Federal de 1988, art. 68, parágrafo 1º.

³² Constituição Federal de 1988, art. 61, parágrafo 1º, inciso II, letra "b".

levante, nessa norma considerado, foi o *instrumento*, e não o *tempo*. Já a norma do parágrafo 1º do art. 150, ao formular exceção ao princípio da anterioridade, afastou exigência relativa ao *tempo*, vedou a cobrança do tributo *no mesmo exercício* em que *tenha* sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

Destaque-se que o imposto extraordinário de guerra não figura como exceção ao princípio da legalidade, o que reforça o entendimento por nós há muito tempo sustentado de que ele pode ser instituído por medida provisória. 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.

Realmente, a situação de guerra externa, ou sua iminência, é exemplo típico de situação que justifica o uso, pelo Presidente da República, de sua competência para editar medidas provisórias com força de lei, nos termos do art. 62 da vigente Constituição.

A faculdade atribuída ao Poder Executivo, de alterar as alíquotas dos mencionados impostos, não consubstancia poder discricionário. O ato pelo qual é exercitada é plenamente vinculado, posto que deve ser praticado “atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei”. Primeiro, é preciso que a lei estabeleça as condições que ensejam modificação de alíquotas e determine os limites dentro dos quais essa alteração é admitida. Sem lei, o Poder Executivo não poderá exercer a faculdade em referência.