

Universidade Fundação Mineira de Educação e Cultura
Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde
Programa de pós-graduação em Direito

Huaman Xavier Pinto Coelho

O poder regulamentar no direito tributário

Belo Horizonte

2013

Huaman Xavier Pinto Coelho

O poder regulamentar no direito tributário

Dissertação apresentada no programa de pós-graduação em direito da Universidade FUMEC, área de concentração Direito Público, como requisito para obtenção do título de mestre em direito.

Orientador: Professor Doutor Rafael Frattari Bonito.

Belo Horizonte

2013

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

P659p Pinto Coelho, Human Xavier, 1979-
O poder regulamentar no direito tributário / Human
Xavier Pinto Coelho. – Belo Horizonte, 2013.
96 f. ; 29,7 cm

Orientador: Rafael Frattari Bonito
Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade
FUMEC, Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da
Saúde, Belo Horizonte, 2013.

1. Legalidade (Direito) - Brasil. 2. Poder
regulamentar - Brasil. 3. Direito tributário - Brasil. I.
Título. II. Frattari, Rafael. III. Universidade FUMEC,
Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde.

CDU: 336.2

PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO EM INSTITUIÇÕES SOCIAIS, DIREITO E DEMOCRACIA

Aos (22) vinte e dois dias do mês de maio do ano de dois mil e treze, na Sala 309 na Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde da Universidade FUMEC, realizou-se com início às 14 horas e 30 minutos a sessão pública e solene de defesa de Dissertação de Mestrado do aluno *HUAMAN XAVIER PINTO COELHO*, na área de concentração em Instituições Sociais, Direito e Democracia, linha de pesquisa: Esfera Pública, Legitimidade e Controle com o tema: "O PODER REGULAMENTAR NO DIREITO TRIBUTÁRIO". O Presidente da mesa, Professor Doutor Rafael Frattari Bonito abriu a sessão convidando para tomar assento à mesa os integrantes da Comissão Examinadora, o Professor Doutor Antônio Carlos Diniz Murta e o Professor Doutor Flávio Couto Bernardes. Composta a mesa, o Presidente da sessão passou a palavra ao Mestrando para exposição oral sobre o seu trabalho e depois ao Professor Doutor Flávio Couto Bernardes, que propôs questões ao candidato e dele obteve respostas. Na sequência o Presidente da sessão passou a palavra ao Professor Doutor Antônio Carlos Diniz Murta que propôs questões ao candidato, dele obtendo respostas. Finalmente, o Professor Doutor Rafael Frattari Bonito fez perguntas sobre o trabalho e obteve respostas. Terminadas as arguições o Presidente da sessão distribuiu aos demais membros da Comissão Examinadora, sobrecartas onde cada examinador registrou sua nota, nos termos do Regulamento do Curso. Procedeu-se, logo em seguida, a apuração das notas atribuídas ao candidato que, ao final, foi aprovado com média

O Presidente da sessão proclamou o resultado e, em nome do Magnífico Reitor, Professor Doutor Eduardo Martins de Lima, declarou o candidato habilitado ao grau de Mestre em Direito, pela Universidade FUMEC. Encerrada a sessão, eu, Victoria Ramos, lavrei a presente ata, que vai assinada por mim e pelos membros da Comissão Examinadora.

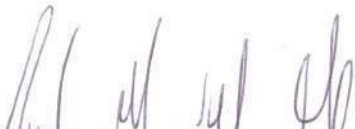
Belo Horizonte, 22 de maio de 2013.



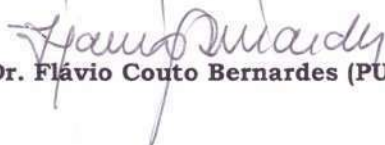
Victoria Ramos (Funcionária)



Prof. Dr. Rafael Frattari Bonito (Orientador/ FUMEC)



Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (FUMEC)



Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes (PUC MINAS)

Para Clarissa e Sofia,
pelo amor, apoio e compreensão.

AGRADECIMENTO

Agradeço ao meu orientador Prof. Dr. Rafael Frattari Bonito, professor na graduação e no mestrado, pelo apoio nesta empreitada, desde a sugestão até a revisão final da dissertação.

RESUMO

O presente trabalho versa sobre o uso do regulamento no direito tributário brasileiro. Para tanto, são visitados os conceitos do princípio da legalidade no direito administrativo e no direito tributário. Além disso, esse princípio é mostrado também com sua roupagem atual, considerando os efeitos da crise da lei sobre o princípio da legalidade. O objetivo principal da pesquisa é verificar junto à doutrina e jurisprudência dos tribunais superiores (STJ e STF) quais os limites de atuação do regulamento no direito tributário. Esse tema é de suma importância no direito tributário atual, tendo em vista que tem se avolumado o uso do regulamento nesse ramo do direito, muitas vezes sob a cancela do Poder Judiciário. Por isso, é fundamental descrever os contornos e limites do poder regulamentar na tributação, a fim de que a segurança jurídica seja garantida, mas também, seja permitido que o Fisco utilize de instrumentos jurídicos capazes de lidar com a complexidade do mundo atual. A hipótese defendida no projeto de pesquisa, que, ao final se confirmou, consiste em permitir uma maior atuação da Administração Pública através do regulamento, sem, contudo, retirar do contribuinte a previsibilidade do tributo devido. A metodologia utilizada foi a análise de conteúdo, com revisão da literatura sobre o tema e com a análise de julgados do STJ e STF.

Palavras-chave: poder regulamentar, direito tributário, legalidade, crise da lei.

ABSTRACT

This paper deals with the use of regulation in Brazilian tax law. For this, the concepts are the principle of legality are analyzed in administrative law and tax law. Moreover, this principle is also shown with its current view, considering the effects of the crisis of law in the principle of legality. The main objective of the research is to check with the doctrine and the jurisprudence of superior courts (STJ and STF) which limits the role of regulation in the tax law. This topic is of paramount importance in the current tax law, with a view that has fattened the use of regulation in this area of law, often under the gate of Judiciary. Therefore, it is essential to describe the contours and limits of regulatory power in taxation, so that legal security is guaranteed, but also, the IRS is allowed to use legal instruments capable of dealing with the complexity of today's world. The hypothesis put forward in the research project, which was confirmed at the end, is to allow a greater role of public administration through regulation, without, however, removing the predictability of the taxpayer of the tax due. The methodology used was content analysis, with review of the literature on the subject and analysis of STJ and STF cases.

Keywords: regulatory power, tax law, legality, law crisis.

SUMÁRIO

1. Introdução.....	9
1.1. Tema-problema.....	9
1.2. Justificativa.....	11
1.3. Objetivos.....	13
1.4. Metodologia.....	14
1.5. Estrutura do trabalho	15
2. A visão clássica do princípio da legalidade.....	18
2.1. Legalidade administrativa.....	18
2.2. Legalidade Tributária	22
2.3. Princípio da tipicidade tributária	26
2.4. Funções legislativas do poder executivo	30
2.4.1. Lei delegada.....	31
2.4.2. Medida provisória	33
2.4.3. O regulamento.....	37
2.4.4. Atividade normativa das agências reguladoras.....	43
2.5. Conclusão	44
3. Revisão do princípio da legalidade.....	47
3.1. Crise da lei	47
3.2. O princípio da juridicidade no direito administrativo	49
3.3. Revisão da legalidade tributária	53
3.4. Conclusão	66
4. O regulamento no direito tributário	69
4.1. Obrigações acessórias.....	70
4.2. Exceções constitucionais ao princípio da legalidade.....	73
4.3. Prazos	74
4.4. Caso IPTU e IPVA	76
4.5. Caso SAT.....	81
4.6. Caso ICMS substituição tributária.....	83
4.7. Caso Taxa de Coleta de Resíduos Sólidos Urbanos do Município de Belo Horizonte	85
4.8. Conclusão: a atuação legítima do regulamento no direito tributário.....	86
5. Considerações finais	88

1. INTRODUÇÃO

1.1. Tema-problema

As complexidades do mundo moderno e a evolução do Estado e sociedade contribuem para a constituição de um ambiente de rápidas transformações e incertezas. A crise da lei¹ é consequência deste contexto, gerando grande repercussão no direito. Uma vez no centro da vida política e social, a lei está, cada vez mais, perdendo espaço para outros instrumentos normativos, exigindo da doutrina nova reflexão sobre o princípio da legalidade.

A doutrina do direito administrativo tem caminhado no sentido de flexibilizar o princípio da legalidade, não para diminuir a importância do princípio democrático, mas para adaptá-lo às necessidades do Estado Gerencial. Fala-se muito sobre deslegalização, descentralização normativa (agência reguladoras) e juridicidade. Por outro lado, o constitucionalismo, com todo seu arcabouço axiológico, tem se tornado um balizador da atuação e fiscalização do Estado.

No direito tributário, assiste-se ao embate da doutrina tradicional², sustentada pelo princípio da legalidade estrita e tipicidade fechada³, com autores que defendem uma nova visão da legalidade tributária (TORRES, 2004; RIBEIRO, 2002; OLIVEIRA, 1995; GRECO, 2004), amparados em recentes decisões do Supremo Tribunal Federal – STF⁴ – e Superior Tribunal de Justiça – STJ – que permitem uma atuação mais ampla do Poder Executivo.

O tema-problema do presente trabalho consiste em determinar o limite de atuação do poder regulamentar no direito tributário. A questão central desta pesquisa é verificar até

¹ Alguns autores brasileiros denunciam a crise da lei: Gustavo Binenbojm (2008), Eros Roberto Grau (2008), Ricardo Lobo Torres (2004), Clèmerson Merlin Clève (2011).

² Roque Carrazza, Misabel de Abreu Machado Derzi, Geraldo Ataliba, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Hugo de Brito Machado, dentre outros.

³ A tipicidade fechada defendida por Alberto Xavier (1978) é contestada por Misabel de Abreu Machado Derzi (2007).

⁴ Um acórdão que apresenta um embate forte sobre os limites da legalidade tributária é o RE 140.669-1, no qual se discutiu a constitucionalidade do estabelecimento de prazo para recolhimento de imposto por decreto. Além desse, conferir também o RE 343.446 sobre a contribuição do SAT.

que ponto o Executivo pode atuar buscando simplificar a tributação e combater a sonegação, tratando os contribuintes com isonomia, sem menosprezar o princípio democrático e a segurança jurídica.

É inquestionável que o Estado deve buscar arrecadar os tributos da forma mais simples e menos onerosa possível. Ao mesmo tempo, o Fisco deve tributar os contribuintes de modo isonômico. Mas, a instabilidade gerada pelas rápidas mudanças, característica dos tempos atuais, tornam essa tarefa, muitas vezes, incompatível com o moroso e desgastante processo legislativo. É por isso que o Poder Executivo tem buscado regulamentar todos os elementos necessários ao lançamento dos tributos que não constem expressamente nas leis. Além disso, várias leis têm delegado poderes normativos ao Executivo.

A generalidade característica das leis tornam-nas incompletas e desprovidas de elementos para sua aplicação direta e imediata. Não há como a lei prever todos os detalhes da vida de forma estável, principalmente no contexto atual. Acrescente-se também, que o parlamento não é o foro ideal para discussão de técnicas de arrecadação e detalhes procedimentais, mas local privilegiado para, além da definição dos tributos e seus elementos essenciais (art. 97 CTN), definição de *standards* para balizar a atuação da Administração Tributária. Por isso a necessidade da utilização de tipos, de conceitos jurídicos indeterminados e da delegação legislativa.

No entanto, ao investigar a amplitude do poder regulamentar no direito tributário, não se pode perder de vista a ótica do contribuinte. A segurança jurídica, a não surpresa e a possibilidade de revisão administrativa são princípios que não podem ser sacrificados em detrimento do princípio da praticabilidade. Por isso, o princípio da legalidade continua sendo extremamente relevante no direito tributário⁵.

Pode-se dizer então, que o tema-problema do trabalho é analisar qual o limite de atuação do poder regulamentar no direito tributário, observando as posições já tomadas pelo STF e pelos pontos de vista adotados pela doutrina.

⁵ “A legalidade, mais do que requisito formal da tributação, é um instrumento garantidor de um âmbito de liberdade constitucionalmente assegurado ao contribuinte, sem o qual ele não tem como exercer dignamente seus direitos fundamentais (ÁVILA, 2012).”

1.2. Marco teórico

O marco teórico é definido por Miracy Barbosa de Souza Gustin e Maria Teresa Fonseca Dias (2010) como

uma afirmação específica de determinado teórico, não sua obra. [...] Pode-se, também, entender como marco teórico, a concepção que fundamenta uma ou toda obra de determinado autor. Mas, não se está referindo à obra como um todo. Essa, quase sempre, é formada de um conjunto heterogêneo de argumentações e de explicações. Refere-se, assim, ao fundamento teórico de toda produção do autor ou de uma de suas obras. O marco teórico seria esse fundamento que respalda toda essa argumentação e lhe dá sentido ou, inclusive, uma de suas afirmações que seja incisiva e que reporte a algo que sustente uma ideia que tenha sido teórica ou empiricamente constatada. (2010, p. 35).

Com o sentido explanando pelas autoras mineiras, o marco teórico deste trabalho é o conceito do princípio da legalidade tributária (ou fiscal) de José Casalta Nabais (2009), conforme explanado na obra “o dever fundamental de pagar tributos”. Nessa obra, Casalta Nabais chega ao conceito de legalidade tributária ao fazer uma ponderação entre o princípio da determinação e o princípio da praticabilidade, concluindo que a lei tributária não pode ser taxativa e exaustiva, devendo permitir o uso de técnicas que permitam a cobrança em massa de tributos de forma simplificada e pouco onerosa. Nas palavras do autor lusitano:

Numa formulação standard do BVerfG “o princípio da tipicidade, como expressão do princípio do estado de direito, implica que os pressupostos de facto do imposto sejam determinados de tal modo que o contribuinte possa calcular antecipadamente o encargo fiscal que sobre ele recai”, formulação esta que, a levar à letra, teria como consequência a inconstitucionalidade de numerosos preceitos do direito fiscal que integram cláusulas gerais, conceitos jurídicos indeterminados ou mesmo a atribuição de verdadeira discricionariedade. Contudo, o BVerfG jamais concluiu pela inconstitucionalidade de qualquer norma de direito fiscal com base na (grande) indeterminabilidade, tendo antes, perante as hipóteses em que esta é mais visível, optado por formulações mais cautelosas e menos abrangentes, como a que reza: “o princípio do estado de direito exige que a norma que constitui a base do dever de imposto seja suficientemente determinada no seu conteúdo, objecto, sentido e extensão de modo que o encargo fiscal seja medível e, em certa medida, previsível e calculável para o cidadão”. Fórmula esta que também não passa de mais uma “flor de retórica” sem operacionalidade prática, tanto mais que se socorre de expressões altamente indeterminadas como são: “suficientemente” e “em certa medida”. Daí que, face a um direito fiscal que se aproxima do caos e cuja propalada simplificação não passa de uma utópica, o princípio da determinabilidade deva ser entendido com alguma moderação e realismo de modo a compatibilizá-lo com o princípio da praticabilidade. Pelo que, atenta à

complexidade dos impostos, mormente do(s) que se concretiza(m) na tributação pessoal, em relação à qual a fórmula criticada seria mais útil, o princípio em causa jamais terá o condão de possibilitar, sobretudo a um leigo, calcular antecipadamente o seu encargo fiscal. (2009, p. 355-354).

Mesmo escrevendo sobre o ordenamento jurídico português, a teoria desenvolvida por Casalta Nabais sobre o princípio da legalidade tributária é perfeitamente aplicável ao ordenamento jurídico brasileiro, em especial, pelo fato de a Constituição apenas exigir a lei para instituição e majoração de tributos. Assim, do ponto de vista constitucional, não encontra fundamento a teoria defendida por grande parte da doutrina brasileira que requer uma tipicidade fechada, obrigando a previsão de todos os elementos do tributo na lei.

O autor português encontra um equilíbrio no conceito do princípio da legalidade tributária, compatibilizando-o com a necessidade de se atribuir uma maior margem de atuação ao Executivo, para que este possa garantir uma tributação isonômica e em grande escala. Apesar disso, o autor mencionado não desconsidera a importância do princípio da legalidade na definição dos elementos essenciais do tributo ante o paradigma do Estado Democrático de Direito.

1.3. Justificativa

A relevância do tema é percebida com a tendência atual das Administrações Tributárias em regulamentar ao máximo os elementos necessários à tributação. Sejam prazos, procedimentos ou mesmo a caracterização do fato gerador, é incontestável que os atos infralegais tornaram-se muito importantes no dia-a-dia do contribuinte, muitas vezes, tão importantes quanto às leis⁶.

Cada vez mais, os contribuintes têm se deparado com regulamentos que disciplinam aspectos relevantes da constituição do crédito tributário. É necessário analisar se o Poder Executivo tem utilizado o regulamento da forma correta, dentro do âmbito de atuação deste instituto jurídico. Diversas discussões sobre o tema estão sendo travadas no Judiciário e, muitas delas, já se encontram pacificadas no sentido de permitir uma maior atuação do Executivo.

⁶ Reconhecendo a importância do regulamento no direito tributário, Antônio Carlos de Almeida Amendola (2011) sugere a participação do contribuinte em sua produção.

Neste contexto, fica a dúvida sobre até onde pode ir o poder regulamentar. No direito administrativo, a sacralidade da lei já vem sendo contestada há bastante tempo, ao passo que a doutrina tributarista defende uma legalidade que não encontra paralelo⁷, mesmo no direito penal.

A doutrina tradicional do direito tributário defende o princípio da legalidade estrita, adotando uma posição extremamente legalista. No entanto, a partir dos anos 90, autores como Ricardo Lobo Torres, Ricardo Lodi Ribeiro e, mais recentemente, Antonio Carlos de Almeida Amendola, dentre outros, têm defendido posição diversa da tradicional, reconhecendo a necessidade de uma maior atuação do Poder Executivo na regulamentação das leis tributárias. Essa nova visão encontra suas bases na revisão do princípio da legalidade e na realidade fática, uma vez que é notória a atividade normativa do Executivo, muitas vezes sob a chancela do Poder Judiciário.

O presente trabalho pretende dar uma contribuição para o estudo do princípio da legalidade no direito tributário. Mesmo considerando que a posição tradicional sobre o tema esteja superada, é preciso edificar limites e bases para a atuação normativa do Poder Executivo. Ninguém deseja a volta do absolutismo ou da ditadura. Por isso é preciso compatibilizar democracia e eficiência do Fisco, de forma que o Executivo exerça sua atividade normativa para ordenar, esclarecer e definir parâmetros e procedimentos para a tributação e não para aumentar indevidamente o valor dos tributos.

1.4. Objetivos

O objetivo geral do trabalho é compreender o papel do regulamento no direito tributário brasileiro. Para tanto, deverão ser visitados os principais autores que se debruçaram sobre o tema e a evolução histórica da jurisprudência do STF e STJ.

Para melhor orientar o trabalho, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

⁷ Ricardo Lodi Ribeiro (2002, p. 331) afirma que “não existe outro país em que a doutrina abrace, com tanta radicalidade como a nossa o faz, a defesa das ideias vinculadas à Segurança Jurídica no Direito Tributário, em detrimento do valor da Justiça e do princípio da capacidade contributiva.”

- a) analisar os principais julgados do STF e STJ que envolvam o uso do regulamento no direito tributário e o princípio da legalidade tributária;
- b) definir a legalidade tributária de acordo com a Constituição e o CTN;
- c) verificar a possibilidade do decreto autônomo no direito brasileiro;
- d) analisar as várias formas nas quais o Executivo exerce atividades legislativas;
- e) analisar o princípio da legalidade no direito administrativo.

1.5. Metodologia

O presente trabalho se insere nos tipos jurídico-compreensivo e jurídico-propositivo, no sentido estabelecido por Miracy Barbosa de Souza Gustin e Maria Teresa Fonseca Dias (2010, p. 28-29). Para as autoras, o tipo jurídico-compreensivo “utiliza-se do procedimento analítico de decomposição de um problema jurídico em seus diversos aspectos, relações e níveis. [...] São pesquisas que investigam objetos de maior complexidade e com maior aprofundamento”. O tipo jurídico-propositivo “destina-se ao questionamento de uma norma, de um conceito ou de uma instituição jurídica, com o objetivo de propor mudanças ou reformas legislativas concretas.” De acordo com as autoras, todas as pesquisas jurídicas se inserem no tipo jurídico-propositivo.

Como a pesquisa trata de definir o uso do regulamento no direito tributário à luz do princípio da legalidade, abordando as posições doutrinárias, jurisprudenciais, bem como, analisando os vários tipos de regulamento e outros instrumentos legislativos do Executivo, conclui-se que o tipo desta pesquisa é o compreensivo-propositivo.

Na realização do trabalho, preocupou-se em dissecar a posição da doutrina acerca do tema. Além disso, foi realizada uma abrangente análise da legislação aplicada, em especial o CTN e a Constituição. No entanto, analisar esse tema sem verificar sua prática, seria pouco relevante como contribuição para o discurso jurídico, mesmo porque muito já foi escrito sobre a legalidade tributária. Por isso, foi empreendida uma análise da jurisprudência do STF sobre o princípio da legalidade e o uso do regulamento no direito tributário. Apesar de dedicar a maior parte da pesquisa à jurisprudência do STF, decisões de outros tribunais, quando relevantes ao trabalho, também foram analisadas.

As informações foram obtidas e tratadas pela técnica da análise de conteúdo. Primeiramente, foi identificada a bibliografia e jurisprudência sobre o tema, dividindo-as em flexíveis e não flexíveis, tendo em vista o princípio da legalidade. Depois, buscou-se identificar o contexto em que foram produzidas e as posições ideológicas dos interlocutores. Por fim, o material levantado foi relacionado ao tema-problema.

1.6. Revisão da literatura

A literatura existente sobre o princípio da legalidade tributária é muito vasta no Brasil e em Portugal, conforme se verifica das referências bibliográficas do presente trabalho. Além desse tema ser tratado nos manuais de direito tributário, existem muitos artigos publicados em periódicos sobre o assunto, bem como, dissertações e teses.

A doutrina se posiciona, majoritariamente, no sentido de considerar a legalidade tributária como uma legalidade estrita ou tipicidade fechada, exigindo-se que a lei disponha sobre todos os elementos do tributo. Como consequência disso, entende que o poder regulamentar no direito tributário tem abrangência muito limitada. São representantes desse pensamento Roque Carrazza (1981), Misabel de Abreu Derzi (2007), Sacha Calmon Navarro Coêlho (2010), Geraldo Ataliba (1987), Alberto Xavier (1972, 1978, 2001), dentre outros.

Existe outra parte da doutrina que pensa diferente, considerando o princípio da legalidade extremamente importante para definição dos elementos essenciais do tributo, mas permitindo um papel mais importante e relevante ao regulamento no direito tributário. Com esse pensamento encontram-se os seguintes autores: Ricardo Lobo Torres (2004a, 2004b), Luís Eduardo Schoueri (2011), Ricardo Lodi Ribeiro (2002, 2008), José Marcos Domingues de Oliveira (1995), Marco Aurélio Greco (2004), Ana Paula Dourado (2007), José Casalta Nabais (2009, 2010), dentre outros.

Além da literatura sobre direito tributário, foi preciso buscar no direito administrativo as bases da crise da lei e do desenvolvimento do princípio da juridicidade. Para tanto, foi fundamental a obra de Gustavo Binembom (2008), que identifica e analisa as razões da crise da lei e seus efeitos. Também foi de grande importância, as obras de Paulo Otero

(2003), Eduardo García de Enterría, Tomás-Ramón Fernández (2011) e Diogo de Figueiredo Moreira Neto (2009) sobre o princípio da juridicidade.

1.7. Estrutura do trabalho

O trabalho está dividido em cinco capítulos. No primeiro capítulo encontra-se a introdução que aborda os aspectos teórico-metodológicos da pesquisa. Esses aspectos consistem na delimitação do tema-problema, indicação do objetivo geral e dos objetivos específicos, justificativa, revisão da literatura e metodologia.

No segundo capítulo está demonstrada a visão clássica do princípio da legalidade, tanto no direito administrativo quanto no direito tributário. Além disso, nesse capítulo mencionam-se as funções legislativas do Poder Executivo permitidas pelo ordenamento jurídico pátrio e seus reflexos no direito tributário.

O terceiro capítulo cuida da revisão do princípio da legalidade operada pelo direito administrativo, através da substituição do princípio da legalidade pelo princípio da juridicidade. São apontados os motivos desta modificação levada a cabo pela Administração Pública sob a defesa de grande parte da doutrina administrativista. Ademais, também são apontadas as modificações do princípio da legalidade tributária que também sobre influência da crise da lei e da complexidade da sociedade atual.

O quarto capítulo é dedicado ao uso do regulamento no direito tributário tendo em vista a visão renovadora do princípio da legalidade demonstrada no capítulo anterior. Essa parte do trabalho destina-se a aferir os limites de atuação do poder regulamentar de acordo com a visão de alguns autores e de recentes decisões do STF e STJ. São analisadas jurisprudências paradigmáticas dos tribunais superiores sobre a atuação do regulamento em diversos elementos da norma tributária, tais como definição de pauta genérica de valores, definição de prazos, complementação de conceitos e instituição de obrigações acessórias.

Por fim, no quinto capítulo são realizadas as considerações finais do trabalho, nos termos dos argumentos apresentados e das conclusões de cada capítulo. Nesta parte do

trabalho é confirmada a importância do princípio da legalidade tributária e delimitado o exato âmbito de atuação do regulamento no direito tributário.

2. A VISÃO CLÁSSICA DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

2.1. Legalidade administrativa

O princípio da legalidade administrativa foi forjado a partir da Revolução Francesa, com a subordinação do poder à lei. Na monarquia absolutista, não existiam limites à manifestação de vontade do rei, que justificava seu poder por origem divina. O poder estava, então, subordinado às leis de Deus e não às leis do homem. Já no Estado de Direito, inaugurado com as revoluções burguesas, o fundamento do poder era a vontade do povo.

Pode-se afirmar que a legalidade administrativa foi fruto do iluminismo e das revoluções do século XVIII (ARAGÃO, 2001; MOREIRA NETO, 2009). Os teóricos deste período tiveram a pretensão de que a lei seria um produto da razão, capaz de regular todos os fatos relevantes da vida administrativa, possuindo legitimidade por ser emanada pelos representantes do povo. Na Europa, desenvolveu-se um positivismo legalista, que, assumindo o pensamento de Montesquieu, vinculava a ação jurisdicional e administrativa aos dispositivos legais (BINENBOJM, 2008). A Revolução Francesa dotou a lei de uma superioridade moral sagrada, sendo a mesma a manifestação dos verdadeiros donos do poder: o povo. Clemerson Merlin Cléve (2011) afirma que:

Entendiam os revolucionários que o parlamento produziria a lei pelo trabalho dos representantes da nação orientados pela razão. Na medida em que a lei era, a um tempo, regra criada pela nação pelos seus representantes (questão de forma) e orientada pela razão (questão de fundo), não poderia atentar contra a justiça ou contra a liberdade. (2011, p. 46)

Neste contexto, cabia ao juiz e ao administrador público aplicar a lei ao caso concreto, sem uma margem de livre apreciação ou discricionariedade. A razão para este apego à lei é uma reação ao regime absolutista. No antigo regime, o monarca tinha vasta competência legislativa e administrativa. Além disso, o judiciário, no período monárquico francês, era subserviente ao rei. Com a tripartição dos poderes, pretendeu-se dotar os representantes mais significativos do povo (o legislativo) do poder de definir as normas da vida em sociedade.

Com fundamento na tripartição de poderes, verificou-se, na França, o desenvolvimento dos tribunais administrativos, competentes para julgar litígios que envolvessem a Administração. Além disso, não existia naquele país uma corte constitucional (pelo menos até a reforma constitucional de 2008⁸). Para os franceses, era inaceitável a ideia de o Poder Judiciário invalidar uma lei emanada pelos representantes do povo, mesmo que contrária à Constituição. Somente o Poder Legislativo poderia invalidar seus próprios atos. Esses dois fatos demonstram a força do princípio da legalidade na França e o papel de destaque destinado a esse legalidade.

Situação distinta ocorre na Inglaterra e nos Estados Unidos. Na Inglaterra vigora a preponderância do juiz no contexto da *common law*. Por isso, verifica-se nesse país o desenvolvimento do princípio da razoabilidade⁹. Nos Estados Unidos, marcado pela desconfiança em relação ao parlamento inglês, que no período colonial impôs às colônias inglesas leis odiosas e exploratórias, verifica-se um maior controle ao Poder Legislativo, com a invenção do veto presidencial e da possibilidade da *judicial review* no controle da constitucionalidade das leis.

Mesmo com a mitigação da lei na *common law*, o princípio da legalidade da administração passou a ser de grande relevância para a atuação da Administração Pública.

Desenvolveu-se na Europa continental, em especial na Alemanha, o princípio da legalidade da administração sob dois aspectos: o princípio da preeminência (ou preferência) da lei e o princípio da reserva da lei. O princípio da preeminência da lei consiste, em poucas palavras, na impossibilidade de um ato administrativo contradizer uma lei. Ou ainda, que as leis podem disciplinar qualquer matéria já disciplinada por ato regulamentar, pois a lei é um instrumento que prefere aos demais. Já o princípio da reserva da lei determina que certas matérias apenas podem ser disciplinadas por lei, sendo vedado ao Executivo regulamentá-las. Assim, mesmo no silêncio da lei, não pode

⁸ A reforma constitucional de 23 de julho de 2008 inseriu na Constituição francesa um sistema de controle de constitucionalidade pela via da exceção, criando uma corte constitucional para este fim.

⁹ Diferente do princípio da proporcionalidade, de origem alemã, que exige adequação, exigibilidade e proporcionalidade em sentido estrito, o princípio da razoabilidade exige apenas que a decisão seja razoável, ou seja, que a valoração se situe dentro de standards de aceitabilidade (CARVALHO FILHO, 2007). Por isso, o princípio da razoabilidade é mais favorável ao órgão julgador e aplicador da lei.

a Administração exercer atividade normativa. Tradicionalmente, essas matérias sujeitas à reserva da lei estão relacionadas com a liberdade e a propriedade (XAVIER, 1972)¹⁰.

Apesar desta classificação da legalidade administrativa, é importante adentrar na discussão sobre legalidade e discricionariedade para verificar que a sujeição da Administração à lei ocorria de forma muito limitada. É necessário demonstrar ainda, a diferença do conceito de discricionariedade no período exatamente posterior às revoluções burguesas e o seu conceito atual.

A palavra discricionariedade nasceu no Estado Absolutista como expressão da vontade do soberano, que era a lei suprema. Após as revoluções, a discricionariedade encontrou seu espaço de atuação na ausência da lei. Vigorava assim, uma vinculação negativa à lei, consistente na vinculação apenas quando existia uma lei que regulasse a matéria. Neste caso, não poderia a Administração agir de forma diferente. No entanto, apesar de todo ideário do princípio da legalidade administrativa, “a normatização integral dos atos administrativos sempre foi exceção” (BINENBOJM, 2008, p. 197). Com fundamento na eficiência da atuação estatal, formou-se a ideia de que, quando não existisse regramento legal, a Administração poderia agir com discricionariedade, que na noção clássica era tida como intocada. O sentido da discricionariedade era tido “como o poder conferido à Administração para agir nos espaços livres da regulamentação da lei.” (BINENBOJM, 2008, p. 197).

Por isso, a “sujeição da Administração à lei, operava somente em uma franja estreitíssima da sua atividade, uma vez que a porção mais substancial desta última restava completamente à margem da legalidade e da correspondente fiscalização jurisdicional.” (BINENBOJM, 2008, p. 138).

¹⁰ Em importante lição sobre a diferença entre preferência da lei e reserva da lei, Alberto Xavier (1972) leciona que “O princípio da preeminência da lei (Vorrang des Gesetzes), princípio da legalidade em sentido amplo, fórmula negativa ou regra da conformidade, traduz-se basicamente na proposição de que cada acto concreto da Administração é inválido, se e na medida em que contraria uma lei material; o princípio da reserva de lei (Vorbehalt des Gesetzes), princípio da legalidade em sentido restrito, fórmula positiva, ou regra da compatibilidade, surgiu originariamente com o sentido de que cada acto concreto da Administração que intervém na liberdade ou propriedade do cidadão – a chamada Freiheit-und-Eigentum Klausel – carece de autorização de uma lei material, mas veio mais tarde a evoluir no sentido de exigir a mesma autoridade para todo e qualquer acto administrativo, ainda que directamente não contendesse na aludida esfera privada dos particulares.”

Somente mais tarde a discricionariedade veio assumir a feição atual, consistente em reconhecer uma liberdade de opção à Administração conforme um dos comportamentos que a lei prescreve (GASPARINI, 2006). Nas palavras de Diogo de Figueiredo Moreira Neto, a discricionariedade é entendida como:

[...] uma técnica jurídica que se destina a sintonizar a ação administrativa concreta à ideia de legitimidade contida na lei, o que a assemelha, de certo modo, ao instrumento da delegação, outorgado pelo legislador ao administrador público, na própria lei, para que este possa fazer a necessária integração casuística, na ocasião e no modo mais adequado, para satisfazer a finalidade pública legalmente imposta. (MOREIRA NETO, 2009, p. 107)

Além disso, a discricionariedade destina-se à opção do mérito do ato administrativo, de acordo com a conveniência e oportunidade. Entretanto, a discricionariedade não se confunde com arbitrariedade, devendo o ato ser exercido com sujeição à lei, com finalidade pública e emanado por autoridade competente (GASPARINI, 2006).

O conceito atual de discricionariedade se adéqua melhor ao princípio da legalidade que a discricionariedade do período após as revoluções liberais. Conforme restou demonstrado, a discricionariedade daquele tempo acabava por mitigar a legalidade, permitindo uma sobrevida à discricionariedade absolutista no silêncio da lei.

Continuando com a evolução do conceito da legalidade administrativa, após o normativismo kelseniano, verificou-se a radicalização do princípio da legalidade da Administração. A previsão legal passou a ser exigida como pressuposto de atuação da Administração (positive Bindung)¹¹.

No Brasil, diversos autores são representantes deste pensamento. Em sua clássica definição do princípio da legalidade, Helly Lopes Meirelles (2006) afirma que “enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza.” Esse pensamento leva a conclusão de que o administrador é apenas um autômato cumpridor das disposições

¹¹ De acordo com Gustavo Binenbojm (2008, p. 198), “afirma-se, a partir daí, a doutrina da positive Bindung – vinculação positiva à lei – consubstanciada no artigo 18 da Constituição austríaca de 1920, segundo a qual a Administração Pública não poderia atuar senão auf grund der Gesetze, isto é, tendo a lei por fundamento. Porém a discricionariedade administrativa sobrevive como espaço de subdeterminação normativa, dentro do qual competiria à Administração exercer a sua liberdade decisória. Percebe-se aqui a nítida influência da obra de Kelsen acerca da interpretação da norma como mera moldura balizadora das decisões do órgão competente.

legais. No silêncio da lei, não seria lícito à Administração Pública executar nenhum ato. Celso Antônio Bandeira de Mello (1993) afirma que somente a lei pode inovar, criando ou restringindo direitos.

Diógenes Gasparini (2006) afirma que a Administração está presa aos ditames da lei. E vai além ao afirmar que:

De fato, este (o particular) pode fazer tudo que a lei permite e tudo que a lei não proíbe; aquela (a Administração) só pode fazer o que a lei autoriza e, ainda assim, quando e como autoriza. Vale dizer, se lei nada dispuser, não pode a Administração Pública agir, salvo em situações excepcionais (grave perturbação da ordem e guerra quando irrompem inopinadamente).

Esse pensamento de Gasparini, literalmente, congela a atuação da Administração aos ditames legais e representa o pensamento dominante do século XX. Também Carvalho Filho (2007) filia-se a esse conceito do princípio da legalidade, citando a clássica definição de Helly Lopes Meirelles.

Conclui-se neste tópico, que a visão tradicional da legalidade administrativa passou por uma visão pouco vinculativa, após as revoluções burguesas, com manutenção de grande liberdade de ação da Administração através da discricionariedade, para uma visão positivista legalista, que exige da Administração a previsão legal de seus atos. Além disso, a discricionariedade foi reduzida a escolha de opções conferidas pelo legislador.

Pode-se dizer por fim, que a doutrina brasileira tradicional do direito administrativo entende o princípio da legalidade como vinculação absoluta da Administração à lei, mesmo nos casos de discricionariedade, nos quais a lei ofereceria opções ao administrador, podendo este definir a oportunidade e conveniência do ato.

2.2. Legalidade Tributária

O princípio da legalidade tem sua origem na Idade Média, com expressão em numerosos documentos medievais, dentre os quais se destaca a *Magna Charta Libertatum* inglesa de 1215 (NABAIS, 2010). Este documento impôs a necessidade de prévia aprovação dos súditos para a cobrança dos tributos e afirmou o princípio da *no taxation without representation*. A ideia era exigir o consentimento do contribuinte

para a invasão do patrimônio particular. Formou-se assim a ideia de autoimposição, autotributação ou autoconsentimento dos impostos.

Sobre a Magna Carta, vale destacar que a mesma não foi imposta ao rei pelo povo ou por seus representantes, mas por um conselho de barões normandos que em nada aparentava os atuais parlamentos (COÊLHO, 2010). Ainda sobre a Magna Carta, é preciso esclarecer, conforme lição de Diogo de Figueiredo Moreira Neto (2006), que a “legalidade jamais foi um conceito unívoco e pacífico”, sendo a Magna Carta um instrumento muito mais de autonomia da *common law* no direito anglo-saxão que da ideia da *supremacy of law*.

Feitas essas considerações, importa esclarecer a diferença dos tributos atuais com os impostos medievais. De acordo com José Casalta Nabais (2010), os impostos medievais tinham caráter extraordinário. O monarca somente podia instituir impostos por motivos excepcionais e com aprovação das Cortes, devendo a Coroa ser financiada, em regra, por seus próprios bens e direitos. Somente com a instituição do Estado moderno e com o abandono da antiga regra de convocação das Cortes, os impostos passaram a ser permanentes.

No século XVIII, sucumbindo às exigências revolucionárias, houve um retorno à antiga ideia da autotributação, agora marcada por duas características: votação anual da cobrança de impostos pela aprovação do orçamento anual e a exigência de os impostos serem criados e disciplinados através de lei (NABAIS, 2010).

No período liberal, a lei era vista como garantidora da qualidade do produto que regulava. Ela versava sobre o direito justo dentro da mítica que se formou em torno da lei no período pós-Revolução Francesa. Nesse contexto, o princípio da legalidade tributária era uma garantia plena ao contribuinte (Nabais, 2009). O cidadão desconfiava do Executivo, ainda impregnado de elementos do regime absolutista, e depositava sua confiança nos verdadeiros representantes do povo, ou seja, no parlamento.

José Casalta Nabais afirma que esse quadro se alterou totalmente na passagem para o estado social. Nesse período, ocorreu uma reaproximação entre a sociedade e o Estado, tendo esse assumido a tarefa de proteção daquela. A lei deixou de ser a representante do

direito justo para se tornar expressão de interesses particulares. Nas palavras do autor português:

Mas todo este quadro se alterou profundamente com a posterior evolução do estado de direito, traduzida na instauração do estado social, sendo pois outros os pressupostos em que se assenta o seu funcionamento e, conseqüentemente, a base do próprio princípio da legalidade dos impostos. Por um lado, caiu por terra a ideia de uma separação rígida entre a sociedade, autoregulada e senhora do reino da economia, e o esta, concebido como um mal necessário e senhor do reino da política, em que aquela se apresentava protegida deste (encarnado no executivo) através do parlamento, desabando assim a base da amizade apriorística depositada neste pelos cidadãos. (2009, p.332)

Apesar do enfraquecimento da confiança depositada na lei, tendo em vista as conseqüências do surgimento do estado social, ela ainda se manteve como fonte principal do direito tributário. O princípio da legalidade tributária se tornou tão forte que, mesmo nos Estados Unidos, marcado pela *judicial review* e preponderância do judiciário, a competência tributária é restrita ao Poder Legislativo. Assim, nos países que adotaram a tripartição dos poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui verdadeira barreira ao Executivo e Judiciário em relação à atividade legislativa tributária.

Sacha Calmon Navarro Coelho (2010) e José Casalta Nabais (2010) destacam dois aspectos do princípio da legalidade: a reserva de lei formal e a reserva de lei material. O princípio da reserva de lei formal exige a imposição de lei parlamentar escrita, aprovada pelo Poder Legislativo, de acordo com o processo legislativo vigente. Já o princípio da reserva de lei material, implica a prescrição abstrata, impessoal e obrigatório da norma, abarcando também o princípio da tipicidade.

A maioria da doutrina no Brasil foi influenciada pela tipicidade fechada defendida por Alberto Xavier. Esse tema será melhor tratado no próximo tópico, mas cabe aqui ainda colocar o pensamento da doutrina tradicional sobre a legalidade tributária, muito influenciada pelas lições desse autor português.

Roque Carrazza (2010) possui entendimento bastante restritivo quanto ao princípio da legalidade. Para esse autor, todas as ações do Fisco, assim como todos os elementos da hipótese de incidência e conseqüência jurídica, mesmo as obrigações acessórias, prazos e procedimentos, devem estar detalhadamente previstos em lei. Veja-se:

O princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do Direito Tributário. A raiz de todo o ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5º, II, da Constituição da República.

[...]

Como se isso não bastasse, só a lei pode criar deveres instrumentais tributários, regular a época e forma de pagamento dos tributos, definir a competência administrativa dos órgãos e repartições que vão lança-lo, cobra-lo e fiscalizar seu pagamento, descrever infrações tributárias, cominando-lhes as sanções cabíveis, e assim por diante.

[...]

Portanto, o princípio da legalidade, no Direito Tributário, não exige, apenas, que a atuação do Fisco rime com uma lei material (simples preeminência da lei). Mais do que isto, determina que cada ato concreto do Fisco, que importe exigência de um tributo, seja rigorosamente autorizado por uma lei formal. (Alberto Xavier) ou de estrita legalidade (Geraldo Ataliba). (CARRAZZA, 2010)

Com essas passagens, conclui-se que Roque Carrazza defende que não apenas os elementos essenciais do tributo devem estar previstos em lei, mas toda a atuação do Fisco. Esse autor descarta também o uso de conceitos jurídicos indeterminados e cláusulas gerais no direito tributário.

Luciano Amaro (2008) identifica o princípio da legalidade tributária com o art. 150, I da Constituição. Mas vai muito além, afirmando que a lei deve definir todos os aspectos relevantes da tributação, sem possibilitar qualquer espaço para ação discricionária da Administração. Amaro repete a doutrina da tipicidade tributária de Alberto Xavier, entendendo que a lei deve ser taxativa e completa. Assim Luciano Amaro define a legalidade tributária:

Em suma, a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos: requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei (AMARO, 2012, p. 133).

Também adepto desta visão do princípio da legalidade, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2010) afirma que esse princípio é mais rígido no direito tributário do que no direito penal, visto que neste último ramo do direito, cabe ao juiz determinar a dosimetria da pena. Por outro lado, no direito tributário, nenhuma liberdade é dada ao Fisco para definir o valor do tributo. Além disso, nega a possibilidade de tributação por analogia e defende a tipicidade cerrada, declarando que a “ideia tipificante abomina o concurso da

Administração e do Judiciário na estruturação da lei fiscal” (COELHO, 2012, p. 179). Afirma ainda, que, apesar de não ser possível a participação do Judiciário na tributação, cabe a esse poder invalidar leis e atos praticados pela Administração que contrariem o princípio da legalidade, bem como aos demais princípios tributários. Esse autor também acolhe a doutrina de Alberto Xavier sobre a tipicidade fechada.

Conclui-se ao final deste tópico que o princípio da legalidade tributária nasceu com a ideia de autotributação ou autoimposição, ou seja, com a exigência do consentimento dos contribuintes para a instituição e majoração dos tributos. Com a evolução dos tributos de esporádicos para permanentes, formou-se o conceito da legalidade tributária como a previsão absoluta de todos os elementos da hipótese de incidência e consequência jurídica em lei e redução do Fisco a mero cumpridor dos dispositivos legais. Neste contexto, praticamente, não cabe à Administração nenhuma atividade normativa tributária, mas somente o fiel cumprimento da lei.

2.3. Princípio da tipicidade tributária

Albert Hensel é apontado pela doutrina (DOURADO, 2007; DERZI, 2007) como precursor da tipicidade no direito tributário, relacionando-a com a legalidade. Atribui-se a esse autor o desenvolvimento da teoria do fato gerador a partir da introdução do conceito de *Tatbestand* de imposto. Para esse autor, a tipicidade “estaria assegurada se a incidência do imposto e os fundamentos para o cálculo do montante de imposto a pagar ou base tributária e taxa de imposto constassem, em regra, da lei (DOURADO, 2007).” No entanto, Hensel defende a necessidade de amplos poderes para a Administração Tributária na concretização da lei.

O princípio da tipicidade tributária é considerado por alguns autores um princípio autônomo em relação ao princípio da legalidade. Para Alberto Xavier, entretanto, a tipicidade é o próprio princípio da legalidade, “é a expressão mesma deste princípio quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei, ou seja, sempre que se encontre construído por estritas considerações de segurança jurídica.” (XAVIER, 1972, p. 310).

Para entender o que se denominou de princípio da tipicidade tributária ou tipicidade fechada é preciso visitar o conceituado autor português radicado no Brasil Alberto Xavier (1972, 1978, 2002). Durante a ditadura militar, o direito tributário teve um grande desenvolvimento. Naquele momento, Alberto Xavier fez uma contribuição muito importante ao tratar da tipicidade no direito tributário. Esse autor, citando Larenz, defendeu que a tipicidade do direito tributário é uma tipicidade fechada e que a lei deve “conter em si todos os elementos para valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal.” (XAVIER, 1972, p. 328).

A partir de então, formou-se a noção de que, no direito tributário, prevaleceria a tipicidade fechada ou legalidade estrita, segundo a qual todos os elementos da hipótese de incidência e consequência jurídica deveriam estar minuciosamente previsto em lei, sem que exista nenhuma margem de escolha para a Administração. O espaço para o poder regulamentar seria ínfimo, devendo se limitar a dar execução aos dispositivos legais, e não seria possível a utilização de conceitos jurídicos indeterminados e cláusulas gerais no direito tributário. Neste sentido se posicionou a maioria da doutrina brasileira.

Ainda para Alberto Xavier, a tipicidade identifica-se com a reserva de lei absoluta. O princípio da tipicidade diz respeito ao conteúdo da norma. Em nome da segurança jurídica, passou-se a requerer que o fato gerador e o dever tributário passassem a ser rigorosamente previstos e descritos pelo legislador. A tipificação não deve ater-se somente ao fato jurídico-tributário, mas também ao dever jurídico decorrente.

Também em Portugal, Alberto Xavier é apontado como o principal teórico sobre a tipicidade fiscal. Ana Paula Dourado (2007), em sua tese de doutoramento, afirma que Alberto Xavier defende uma tipicidade fechada, na qual a matéria fiscal é taxativa e exclusivamente definida em lei e que o conteúdo da decisão administrativa deve estar rigorosamente determinado na lei. Essa autora critica os elementos exclusivismo e determinação, asseverando que:

[...] a tipicidade diz respeito aos elementos do Tatbestand do imposto, mas isso não significa uma predeterminação absoluta de todas as situações da vida

a abarcar pela disposição legal – irrealizável em qualquer ramo do Direito, e também, como veremos, indesejável. (2007, p. 326).

Diversos autores¹² passaram a reavaliar a doutrina da tipicidade fechada no direito tributário, consultando as fontes germânicas. Esses autores chegaram à conclusão de que a palavra tipo foi empregada com equívoco na doutrina portuguesa e esse equívoco foi transladado ao Brasil. O tipo foi tradução errônea da palavra alemã *tatbestand* (que na verdade relaciona-se com o significado de fato gerador). Esse equívoco foi cometido também pela doutrina do direito penal.

Desta forma, a tipicidade foi confundida com classificação, sendo o tipo um conceito fechado, determinado e classificatório. Este sentido impróprio do tipo gerou a criação do princípio da tipicidade fechada, o qual exige que a lei descreva univocamente todos os elementos da norma tributária. De fato, confundiu-se princípio da tipicidade com princípio da determinação conceitual fechada.

Ricardo Lobo Torres (2004) apresenta elucidativo conceito de tipo:

Tipo é a ordenação dos dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança. Nele há abstração e concretude, pois é encontrado assim na vida social como na norma jurídica. Eis alguns exemplos de tipo: empresa, empresário, trabalhador, indústria, poluidor. O que caracteriza o tipo “empresa” é que nele se contêm todas as possibilidades de descrição de suas características, independentemente de tempo, lugar ou espécie de empresa. O tipo representa a média ou a normalidade de uma determinada situação concreta, com as suas conexões de sentido. Segue-se, daí, que a noção de tipo admite as dessemelhanças e as especificidades, desde que não se transformem em desigualdade ou anormalidade. Mas o tipo, embora obtido por indução a partir da realidade social, exhibe também aspectos valorativos. O tipo, pela sua própria complexidade, é aberto, não sendo suscetível de definição, mas apenas de descrição. A utilização do tipo contribui para a simplificação do direito tributário. A noção de tipo é largamente empregada também nas ciências sociais: Marx Weber utilizou o conceito de tipos ideais; Jung fez circular a ideia dos tipos psicológicos.

Na verdade, o tipo representa a média ou a normalidade de uma determinada situação concreta e não se confunde com o sentido de classificação defendido por Alberto Xavier. O tipo é um padrão, é o típico. Por isso, compreender a tipicidade como adequação absoluta à lei é um equívoco.

¹² Misabel de Abreu Machado Derzi, Ana Paula Dourado, Ricardo Lodi Ribeiro e Ricardo Lobo Torres.

A própria Misabel de Abreu Machado Derzi, que possui pensamento mais legalista no que tange à tributação, denunciou o equívoco de Alberto Xavier ao analisar a obra de Karl Larenz, chegando à conclusão de que o autor alemão, a partir da terceira edição de sua obra, abandonou a tese do tipo fechado, defendendo que a estrutura tipológica é sempre aberta.

Misabel Derzi, apesar de apontar o equívoco na construção do princípio da tipicidade de Alberto Xavier, acaba defendendo a não utilização do tipo aberto no direito tributário, mas o uso do conceito fechado. Em análise a estes dois autores, Ricardo Lobo Torres (2004) afirma que o resultado a que ambos chegaram é o mesmo, qual seja, a redução do direito tributário ao conceito fechado¹³.

Do exposto, verifica-se que, na verdade, o que a doutrina chama de princípio da tipicidade tributária, fiscal ou estrita é o princípio da determinação¹⁴. Como visto, tipicidade não significa exclusivismo e determinação. Pelo contrário, a tipificação é uma técnica legislativa que cria padrões médios que podem e devem ser objeto de complementação pela Administração Pública e pelo Judiciário.

O princípio da determinação relaciona-se com a clareza legal dos elementos essenciais dos tributos. O tributo deve ser previsível ao contribuinte pelo texto da lei. Esse princípio postula a determinação legal de todos os elementos do fato gerador abstrato. “O sujeito passivo, o núcleo da hipótese de incidência, a base de cálculo e a alíquota devem conter as informações necessárias para a exigência do tributo pelo fisco e para conhecimento da extensão da obrigação pelo contribuinte (TORRES, 2004b)”. Assim, seria a lei (“vontade do povo”) e não a ação administrativa (decisão de gabinete) que iria determinar o tributo a ser pago. No entanto, Ana Paula Dourado (2007, p. 329), adverte que:

¹³ “A concepção de Misabel Derzi, do ponto de vista substancial, se aproxima da de Alberto Xavier, embora tenham esses autores desenvolvido argumentos diferentes. Misabel proclama que o tipo é aberto mas o expulsa, juntamente com o conceito indeterminado, do campo tributário, onde prevalece apenas o conceito determinado fechado, ou os converte em conceitos determinados. Xavier dia que o tipo é fechado e o assimila ao conceito determinado. O resultado é o mesmo: ambos engessam no conceito fechado a possibilidade de aplicação do direito tributário.” (TORRES, 2004b, p. 201).

¹⁴ Essa nomenclatura, apesar de não ser comum na doutrina brasileira, é utilizada por Ana Paula Dourado (2007) para designar o elemento quantitativo da tipicidade. Em outras palavras, o princípio da determinação exige que o legislador deve “tornar previsíveis as consequências jurídicas no caso concreto.” (DOURADO, 2007, p. 329). Além dessa autora portuguesa, o próprio Alberto Xavier emprega o termo determinação para caracterizar o princípio da tipicidade.

A determinação é um ideal não completamente atingível, nomeadamente porque como referimos no ponto seguinte, a linguagem jurídica é constituída por conceitos vagos e indeterminados (mais ou menos vagos e indeterminados).

Ao final deste tópico chega-se às seguintes conclusões: a) que, conforme construção de Alberto Xavier, a tipicidade significa que os conceitos tributários devem estar totalmente descritos na lei, a fim de que o contribuinte possa saber previamente o tributo a ser pago, sem ingerência da Administração; b) que o autor português se equivocou em relação a obra de Larenz, visto que o tipo é sempre aberto, conforme denunciado por Misabel de Abreu Machado Derzi; c) que o resultado a que chegam Alberto Xavier e Misabel Derzi é o mesmo: o engessamento do direito tributário em conceitos fechados; e d) que a determinação absoluta defendida pelos autores mencionados, no âmbito do princípio da tipicidade, não é possível na ciência jurídica, conforme advertido por Ana Paula Dourado e Ricardo Lobo Torres.

2.4. Funções legislativas do poder executivo

O princípio da tripartição dos poderes formulado por Montesquieu visava à divisão do poder para que o mesmo não ficasse concentrado nas mãos de um indivíduo, como acontecia no Absolutismo. Para esse filósofo, o homem tende a abusar do poder que tem, por isso a necessidade da divisão dos poderes e fiscalização recíproca. No entanto, atualmente não se verifica a rigidez absoluta da divisão dos poderes. Nas palavras de José Afonso da Silva (2002):

Hoje, o princípio não configura mais aquela rigidez de outrora. A ampliação das atividades do Estado contemporâneo impôs nova visão da teoria da separação de poderes e novas formas de relacionamento entre os órgãos legislativo e executivo e deste com o judiciário, tanto que atualmente se prefere falar em colaboração de poderes, que é característica do parlamentarismo, em que o governo depende da confiança do Parlamento (Câmara dos Deputados), enquanto, no presidencialismo, desenvolveram-se as técnicas da independência orgânica e harmonia dos poderes. (2002, p. 109).

Além disso, hoje é totalmente aceita a ideia de que os três poderes que formam o Estado acabam tendo que exercer algumas funções que não lhes são próprias. Assim, é necessário que o Legislativo e o Judiciário exerçam atividades administrativas *interna*

corporis. Da mesma forma, o Legislativo e o Executivo também exercem atividades judiciárias, ao instaurar sindicâncias, processos administrativos, dentre outros. Por fim, é verdade também, que ao Judiciário e ao Executivo cabem atividades legislativas muito importantes como os regimentos internos dos tribunais, a lei delegada, a medida provisória, o poder regulamentar, a atividade normativa das agências reguladoras. Esse tópico se destina ao estudo das funções legislativas do Poder Executivo, analisando seus reflexos no direito tributário.

2.4.1. Lei delegada

A lei delegada está prevista no art. 68 da Constituição da República e possui a mesma posição hierárquica da lei ordinária. Instrumentos similares existem em outros países, não sendo essa delegação legislativa inovação do ordenamento jurídico brasileiro¹⁵.

A delegação deve ser solicitada pelo Presidente da República, podendo ser autorizada pelo Congresso Nacional por resolução. Nos termos do § 3º do art. 68, a resolução pode determinar que o projeto de lei seja apreciado pelo Congresso Nacional, em votação única, vedada qualquer emenda.

A resolução autorizando a lei delegada deve conter o prazo e os parâmetros que deverão ser observados pelo Executivo. Assim, pode o Congresso Nacional fazer a verificação de conformidade entre a lei delegada e a resolução. Se o Executivo ultrapassar a autorização, estará o ato legislativo delegado eivado de inconstitucionalidade.

Certas matérias são expressamente vedadas de ser objeto de lei delegada. Essas matérias estão dispostas no § 1º do art. 68 da Constituição. Veja-se:

Art. 68 (...)

§ 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:

I - organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;

¹⁵¹⁵ Segundo Clemerson Merlin Clève (2011, p. 285), “no direito constitucional brasileiro, assim como no espanhol (decretos legislativos), no italiano (leis delegadas ou decretos legislativos) e no português (decreto-lei editado em virtude e autorização legislativa), a lei autorizada proveniente do Executivo, qualquer que seja o seu nome, assume grau hierárquico equivalente ao da lei ordinária.”

- II - nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;
- III - planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Além desses elementos expressamente previstos na Constituição, Clemerson Merlin Clève (2011) aponta também as emendas à Constituição como insusceptíveis de delegação, afirmando que o “Poder Constituinte derivado não pertence ao Congresso Nacional. Apenas é exercido pelo Congresso Nacional. E ninguém pode delegar o que não lhe pertence.”

Esse autor aponta também a amplitude da vedação de delegação em matérias relacionadas aos direitos individuais, afirmando ser pacífico que o direito penal é matéria na qual não cabe delegação, pois envolve um direito individual muito importante: a liberdade de locomoção.

Em relação à delegação em matéria tributária existe controvérsia. Como não é possível a lei delegada em matéria reservada à lei complementar, fica, de qualquer forma, muito reduzida a possibilidade de delegação em matéria tributária. Roque Carrazza (2010) é enfático ao negar a possibilidade de utilização de lei delegada em matéria tributária. Para esse autor, de nada valeria o princípio da legalidade tributária contido no art. 150, I da Constituição se fosse possível ao Executivo criar ou majorar quaisquer tributos por lei delegada.

Clemerson Merlin Clève (2011) também comunga do pensamento de Roque Carrazza, concluído pela impossibilidade de utilização de lei delegada em matéria tributária por entender que o tributo atinge direito individual por ser ato expropriatório. Nas palavras do professor paranaense:

Tem-se, hoje, que, traduzindo, o tributo, recorrente mecanismo expropriatório, intimamente relacionado com importante direito individual (propriedade), a sua criação ou majoração constitui matéria sujeita a reserva absoluta do Legislativo (exceto determinados impostos, por força do art. 62, § 2º, da CF). Por isso, a lei delegada é inidônea para incursionar sobre o território em apreço. (CLEVE, 2011, p. 297)

Luís Eduardo Schoueri (2011) afirma que, como não existe o uso da lei delegada em matéria tributária, o tema não é muito trabalhado pela doutrina. Esse autor leciona que a lei delegada que institua tributo subverte a legalidade. Nas palavras do autor:

Admitir que uma tal lei delegada institua tributo é subverter a legalidade, arduamente conquistada. É aceitar que o Chefe do Executivo decida em que momento quer cobrar um tributo. Também ele decidirá as condições para a cobrança. A própria base de cálculo ficará a seu critério, bem como seus contribuintes. O Princípio da Legalidade, que será estudado no Capítulo VII, é fruto de dura conquista da cidadania. Não se pode aceitar seja ele colocado de lado, nem mesmo por ato de delegação do Poder Legislativo. A prerrogativa de instituir tributo é indelegável. (SCHOUERI, 2011, p. 91)

Paulo de Barros Carvalho (2010), em pensamento diverso, entende que o emprego da lei delegada limita-se a setor restrito no direito tributário, visto que a exigência de lei complementar é muito ampla. Mas entende ser possível a lei delegada sobre matéria tributária. Também Luciano Amaro (2012) entende ser possível o uso de lei delegada em matéria tributária, inclusive para a instituição de tributos, observados os limites impostos pela Constituição.

De fato, a Constituição reserva amplo espaço à lei complementar (arts. 146; 146-A; 148; 153, VII; 154, I; 155, XII; 156, III; 161), exigindo um quórum qualificado para aprovação das matérias mais importantes sobre os tributos. No entanto, entende-se neste trabalho que, na restrita área destinada à lei ordinária no direito tributário, não há vedação para o uso da lei delegada. Na verdade, os tributos não estão relacionados à expropriação do particular pelo Estado, mas à colaboração compulsória e autoconsentida dos cidadãos para o financiamento do Estado e suas políticas públicas. Como já demonstrado, o princípio da legalidade nasceu da ideia de autoconsentimento, que neste caso é obtido com a aprovação da resolução pelo Congresso Nacional, nos termos do art. 68 da Constituição.

2.4.2. Medida provisória

A medida provisória foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela Constituição de 1988. Embora com características diversas, o decreto-lei vigorou no Brasil nos períodos ditatoriais (Constituições de 37, 67/69) e pode ser apontado como um embrião da medida provisória. Ademais, a medida provisória teve influência do *decreto-legge* italiano.

O art. 62 da Constituição, modificado pela Emenda Constitucional nº 32 de 2001, disciplina a medida provisória. Veja-se:

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.

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

I - relativa a:

- a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral;
- b) direito penal, processual penal e processual civil;
- c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;
- d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º;

II - que vise a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro;

III - reservada a lei complementar;

IV - já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.

§ 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.

§ 4º O prazo a que se refere o § 3º contar-se-á da publicação da medida provisória, suspendendo-se durante os períodos de recesso do Congresso Nacional.

§ 5º A deliberação de cada uma das Casas do Congresso Nacional sobre o mérito das medidas provisórias dependerá de juízo prévio sobre o atendimento de seus pressupostos constitucionais.

§ 6º Se a medida provisória não for apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subsequente, em cada uma das Casas do Congresso Nacional, ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando.

§ 7º Prorrogar-se-á uma única vez por igual período a vigência de medida provisória que, no prazo de sessenta dias, contado de sua publicação, não tiver a sua votação encerrada nas duas Casas do Congresso Nacional.

§ 8º As medidas provisórias terão sua votação iniciada na Câmara dos Deputados.

§ 9º Caberá à comissão mista de Deputados e Senadores examinar as medidas provisórias e sobre elas emitir parecer, antes de serem apreciadas, em sessão separada, pelo plenário de cada uma das Casas do Congresso Nacional.

§ 10. É vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo.

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas.

§ 12. Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto.

Clémerson Merlin Clève (2011) aponta como pressupostos formais da medida provisória a edição pelo Presidente da República e a submissão ao Congresso Nacional, e, como pressupostos circunstanciais, a relevância e a urgência.

A relevância está ligada à satisfação de um interesse público. Além disso, deve ser extraordinária e excepcional. A urgência está relacionada ao tempo. Ela deve se caracterizar pela impossibilidade de cumprimento dos prazos regulares do processo legislativo, sob pena de prejuízos para a sociedade.

Uma característica importante da medida provisória é que, apesar de ser uma categoria normativa autônoma, tem força de lei. Isso significa que pode inovar a ordem jurídica e pode criar regras abstratas de eficácia *erga omnes*.

O prazo de validade da medida provisória é de 60 dias podendo ser prorrogado por igual período. Essa limitação temporal foi uma importante conquista inserida pela EC nº 32/2001, visto que antes desta emenda, muitas medidas provisórias eram prorrogadas indefinidamente. Se a medida provisória não for convertida em lei dentro de sua vigência, perderá eficácia, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

As matérias que não podem ser objeto de medidas provisórias estão expressas no citado art. 62, sendo que, à princípio, a tributação poderia ser regida por medida provisória, desde que observados as limitações específicas (inciso III do §1º e § 2º, ambos do art. 62 da CR). No entanto, é necessário visitar a doutrina pátria para verificar o âmbito de incidência da medida provisória em matéria tributária.

Sacha Calmon Navarro Coelho (2010) adverte que a Constituição já previu mecanismos para casos de urgência em matéria tributária. Seriam eles:

- A) Os empréstimos compulsórios de emergência em caso de calamidade pública ou de guerra externa ou de sua eminência e, por suposto, os impostos extraordinários sob o mesmo fundamento, estão liberados do princípio da anterioridade e, pois, pela urgência de que se reverterem, vigoram de imediato.
- B) As contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social (art. 195, CF) cobram eficácia em 90 dias, desnecessário esperar o ano

vindouro para serem cobradas (urgência de recursos para o sistema previdenciário).

C) Naqueles impostos ligados ao mercado externo, importação e exportação, e às políticas industrial e financeira, IPI e IOF, a Constituição permitiu ao Executivo alterar-lhes as alíquotas para cima e para baixo, sem lei, vigorando a alteração de imediato (exceção à legalidade e à anterioridade e, com exceção do IPI, exceção também ao prazo nonagesimal). (COELHO, 2010, p. 210).

Fora desses casos, entende o respeitado autor mineiro que não haveria situações de urgência e relevância. Sacha Calmon afirma não ser cabível a medida provisória em matéria tributária, salvo nos casos já mencionados. Além disso, lamenta o fato do dispositivo restritivo contido no §2º do art. 62 da Constituição estender-se apenas aos impostos, deixando de fora as contribuições. Por fim, Sacha Calmon aponta que a medida provisória em matéria tributária está sujeita à espera nonagesimal.

Roque Antônio Carrazza (2010) entende que a Emenda Constitucional nº 32/2001, que alterou a disciplina da medida provisória prevista no art. 62 da Constituição, é inconstitucional, tendo o constituinte derivado ultrapassado os limites do poder reformador da Constituição. Além disso, entende que o regime de urgência previsto no art. 64 da Constituição permite que uma lei seja aprovada em 100 dias, resolvendo qualquer situação de urgência, considerando que a medida provisória está sujeita à espera nonagesimal e/ou à anterioridade, dependendo de cada tributo. Ao final, Carrazza afirma ser a medida provisória meio inidôneo para o aumento de tributo, visto que somente a lei pode atuar neste sentido. Assim, apenas quando a medida provisória for convertida em lei, surtirá os efeitos jurídicos almejados. Porém, aí então, não se tratará de medida provisória, mas de lei tributária.

Luís Eduardo Schoueri (2011) afirma que as acaloradas discussões da doutrina acerca do cabimento de medida provisória em matéria tributária tiveram fim com a Emenda Constitucional nº 32/2001 que, expressamente, autorizou a instituição de medida provisória para instituição de majoração de tributos. Entretanto, afirma o professor paulista que existem limites para a edição de medida provisória em matéria tributária que tornam seu campo de abrangência muito reduzido (vedação de lei complementar, observância da anterioridade, relevância e urgência). Além disso, Schoueri reconhece que para a maioria dos casos urgentes a Constituição já previu instrumentos de atuação do Executivo mais céleres e simples do que a medida provisória. Reconhece, por fim,

que a exigência de conversão em lei no exercício anterior (§2º do art. 62 CR) para instituição e majoração de imposto, acaba por vedar o uso da medida provisória para tal fim e exigir a lei. Veja-se:

De resto, um ponto deve ficar firmado: após a edição da Emenda Constitucional n. 32/2001, já não haverá hipótese de imposto exigido pó força de medida provisória: exige-se que esta seja convertida em lei, antes que se inicie a cobrança. Daí que somente a lei – e não a medida provisória – é que dará fundamento para a imposição. A medida provisória que a preceder servirá, apenas, para afastar a surpresa do contribuinte, atendendo aos reclamos da anterioridade. (SCHOUERI, 2011, p. 91)

2.4.3. O regulamento

O poder regulamentar nasceu, paradoxalmente, das revoluções liberais, com destaque para a Revolução Francesa. De acordo com Fabrício Motta (2007), mesmo após a revolução, o princípio monárquico¹⁶ coexistia com o princípio democrático. Não se sabia, ao certo, como o poder executivo deveria atuar. O regulamento, fruto do princípio monárquico e submetido à lei, tomou força após o período do terror, quando os exageros cometidos pela Assembleia geraram uma desconfiança em relação ao poder legislativo.

Em importante estudo, Roque Carrazza (1981) reconheceu as imperfeições do recém criado sistema da tripartição dos poderes:

Cedo, porém, se revelou a insuficiência do sistema. Os Parlamentares, frequentemente, muita vez, pela incompetência e pela demagogia, começaram a falir como legisladores exclusivos.

Embora não tencionemos dissecar as causas do mencionado fenômeno – o que só teria cabida num ensaio sociológico –, o fato é que os Parlamentares se mostraram incapazes de absorver integralmente as numerosas exigências normativas dos Estados.

Isso foi bastante para que o Executivo dos vários países, paulatinamente, viesse a se assenhorar de funções materialmente legislativas, fenômeno que suas supervenientes constituições se deram pressa em juridicizar. Hoje este fenômeno é tão generalizado que mesmo nos Estados de democracia clássica (como a França e a Itália), se reconhece ao Executivo a faculdade de, em determinados casos, emanar normas jurídicas primárias (ou seja, parificadas às legislativas formais). (1981, p. 93-94).

¹⁶ O sentido dado pelo autor ao princípio monárquico não é a forma de Estado, extinta com a Revolução, mas refere-se a instrumentos e institutos jurídicos que concentram poder na autoridade máxima do governo.

No Brasil, o poder regulamentar deve ser analisado a partir da proclamação da república, visto que no período imperial, o poder moderador descaracterizava a clássica teoria da tripartição dos poderes com prevalência do poder do monarca. Todas as constituições republicanas brasileiras preveem o poder regulamentar.

No contexto clássico da legalidade, o decreto ou regulamento era destinado somente a dar fiel cumprimento aos ditames da lei. Neste sentido, tanto Celso Antônio Bandeira de Mello quanto Geraldo Ataliba são uníssonos ao afirmarem que o regulamento não é apenas hierarquicamente inferior à lei, mas não pode criar direitos ou deveres, nem extrapolar as disposições legais às quais é subordinado.

Geraldo Ataliba afirma que o regulamento é o meio pelo qual o superior hierárquico expede ordens aos seus subordinados, afirmando, portanto, que o decreto “não pode criar obrigações para terceiros, que não os subordinados hierárquicos do chefe do Poder Executivo que o editou.” (ATALIBA, 1987, p. 41). O regulamento somente repercutirá na esfera individual do administrado/contribuinte, na medida em que o mesmo se relaciona com uma repartição pública, tendo em vista que os servidores darão cumprimento às disposições regulamentares quando exercerem suas atribuições funcionais.

Roque Carrazza (1981) conceitua regulamento como “ato normativo unilateral, inerente à função administrativa, que, especificando os mandamentos de uma lei não auto-aplicável, cria normas jurídicas gerais”. (1981, p. 14).

Clémerson Merlin Cléve (2010) divide o conceito de regulamento em sentido lato e em sentido estrito:

No direito Brasileiro, o regulamento, em sentido lato, pode ser definido como qualquer ato normativo (geral de abstrato) emanado do órgão da Administração Pública. Em sentido estrito (que importa para o direito constitucional), regulamento será o ato administrativo editado, privativamente, pelo Chefe do Poder Executivo, no exercício da função administrativa para a (i) fiel execução de lei ou para (ii) dispor sobre a organização da Administração Pública (regulamentos de execução e regulamento de organização). (2010, p. 307).

Dentre os administrativistas, Cretella Júnior e Di Pietro defendem que o decreto não pode criar direito novo, mas deve estar submetido aos ditames das leis às quais pretende dar execução. O decreto é ordem de caráter geral, que não tem força de lei, mas possui efeitos semelhantes.

Diógenes Gasparini conceitua o regulamento como “ato administrativo normativo, editado, mediante decreto, privativamente pelo Chefe do Poder Executivo, segundo uma relação de compatibilidade com a lei para desenvolvê-la.” (GASPARINI, 2006, p. 124).

É de se destacar que o regulamento só é possível nas leis que a Administração Pública executa. Nas demais leis, como civis e empresariais, não cabe regulamentação. Neste ponto a doutrina é convergente.

Talvez seja mais fácil chegar ao conceito de regulamento diferenciando-o da lei. A lei deve obediência aos princípios e ditames constitucionais, deve ser geral e abstrata. O legislador possui ampla liberdade para criar e restringir direitos, desde que observe os limites constitucionais. Além disso, o parlamento possui legitimidade democrática para definição das condutas da vida, mesmo porque é composto por uma pluralidade de pessoas que representam as mais diversas formas de pensamento.

O regulamento também deve obediência à Constituição e, além dela, às leis, ficando ainda mais limitado. Ademais, o regulamento é ato unilateral do Poder Executivo que, embora também possua legitimidade democrática, não possui um foro de discussão plural como o legislativo. Como visto, entre autores de diversas áreas, também é consenso que o regulamento não pode inovar a ordem jurídica, criando direitos não previamente dispostos na lei.

Acrescente-se, que no sistema da deslegalização, adotado em alguns países, o regulamento pode e deve inovar juridicamente no seu âmbito de competência. No Brasil, a única liberdade dada ao regulamento diretamente da Constituição encontra-se no art. 84, VI, modificado pela Emenda Constitucional nº 32/2001.

Existem várias classificações para os regulamentos. Diógenes Gasparini divide os regulamentos em três tipos: regulamentos autônomos, regulamentos delegados e

regulamentos de execução. Antônio Carlos de Almeida Amendola acrescenta um quarto tipo, o regulamento de necessidade ou de urgência.

Os regulamentos autônomos são os que encontram fundamento diretamente da Constituição e não necessitam da existência de uma lei. Na França, com a Constituição de 1958, ocorreu um processo chamado de deslegalização. O citado Diploma Constitucional enumerou as matérias que deveriam ser tratada por lei e as matérias que deveriam ser tratada por decreto. Todas as leis que adentrarem na área de competência do poder regulamentar, antes da promulgação da Constituição, podem ser alteradas por decreto e, após a Constituição, também poderão ser alteradas, caso a caso, ouvido o Conselho do Estado e o Conselho Constitucional. Essa separação foi relativizada pelo Conselho Constitucional que decidiu pelo princípio da preferência e hierarquia da lei.

Discorrendo sobre o tema, Gustavo Binenbojm (2008) afirma que, no Brasil do regime constitucional de 1967/69, era defensável a existência do decreto autônomo, tendo o STF decido pela sua existência. Entretanto, com a promulgação da Constituição de 1988, houve uma retração da doutrina do regulamento autônomo, pois o art. 84, VI dispunha que as matérias organizativas da administração poderiam apenas ser tratadas por regulamento, na forma da lei.

Com a emenda constitucional nº 32/2001, foi modificado o mencionado dispositivo constitucional, passando a ter a seguinte redação:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

(...)

VI - dispor, mediante decreto, sobre:

- a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos;
- b) extinção de funções ou cargos públicos, quando vagos;

Por isso, voltou com força total discussão sobre a existência do decreto autônomo no direito brasileiro. Gustavo Binenbojm (2008) identifica três correntes doutrinárias sobre o assunto:

(I) a primeira, composta por aqueles que continuam a negar a existência dos regulamentos autônomos no Brasil, a partir de uma compreensão rígida do princípio da legalidade, como vinculação positiva da Administração à lei;

(II) a segunda, em sentido diametralmente oposto, entendendo que a nova modalidade do art. 84, VI, a, ocorrerá em âmbito de reserva de administração (na modalidade de reserva de poder regulamentar), imune à lei em sentido formal, que simplesmente não mais poderá dispor sobre organização e funcionamento da Administração Pública em matérias que não importem aumento de despesa, exceto no que disser respeito à criação e extinção de órgão, sob pena de configuração de inconstitucionalidade formal;

(III) e a terceira, reconhecendo a existência de uma nova espécie de regulamento (ou do velho regulamento autônomo, agora apenas admitido formalmente pelo novel texto constitucional), mas mantendo incólume o princípio da preferência da lei; ou seja: a matéria relativa à organização e funcionamento da Administração Pública pode até ser tratada por regulamento, mas no caso de superveniência de lei de iniciativa do Presidente da República, esta prevalecerá no que dispuser em sentido diverso. De igual modo, será cabível a expedição de regulamentos autônomos em espaços normativos são sujeitos constitucionalmente à reserva de lei (formal ou material), sempre que à míngua do ato legislativo, a Administração Pública estiver compelida a agir para cumprimento de seus deveres constitucionais. Também neste caso, por evidente, assegura-se a preeminência da lei superveniente sobre os regulamentos até então editados.

O autor citado se filia à terceira corrente, afirmando que o STF já se manifestou neste sentido por duas oportunidades. Na verdade, esse entendimento parece ser o mais coerente, pois o legislador constituinte derivado, intencionalmente, decidiu permitir que o chefe do Poder Executivo dispusesse sobre a organização e funcionamento da Administração Pública, observados os limites impostos. Entretanto, subverteria a ordem constitucional, em especial a separação dos poderes e a hierarquia das leis, a possibilidade de que um decreto revogasse uma lei.

Os regulamentos delegados encontram fundamento na lei que os habilitam a dispor sobre determinada matéria. Ocorre a transferência voluntária da competência para dispor sobre determinada matéria do Legislativo para o Executivo. Isso porque o Legislativo poderia ter disposto em lei sobre a matéria delegada, mas optou por transferir essa atribuição ao Poder Executivo. Esses regulamentos delegados são similares às leis delegadas, mas a diferença é a amplitude. O espaço de delegação deve ser limitado e bem definido. Caso a matéria delegada por lei ao decreto seja ampla demais haverá usurpação da função legislativa, com delegação legislativa implícita. Marilene Talarico Martins Rodrigues (1992) afirma que o decreto delegado pode inovar a ordem jurídica, mas a maioria da doutrina¹⁷ afirma que não. É de se admitir que existe alguma inovação no decreto delegado, mesmo que seja a instituição de determinado procedimento ainda não previsto, ou a definição da forma de fruição de direitos ou

¹⁷ Nesses autores se inserem Celso Antônio Bandeira de Mello, Clemerson Clève Merlin, Roque Carrazza, Geraldo Ataliba, dentre outros.

benefícios. Nesses casos, o regulamento está criando algo ainda inexistente na ordem jurídica.

Os regulamentos de execução servem para tecer as minúcias dos dispositivos legais. Esses regulamentos não inovam e não podem dispor de forma diversa da prevista em lei nem criar obrigações novas. Segundo Clémerson Merlin Cléve (2010) o regulamento de execução serve para precisar o conteúdo dos conceitos de modo genérico ou impreciso referidos pela lei, determinar o modo de agir da Administração quando, para cumprimento da lei, precisa tratar com particulares e no campo da discricionariedade técnica.

Os regulamentos de necessidade ou urgência são aqueles que podem ser expedidos em situações excepcionais (guerras, calamidades e desastres) pelo Poder Executivo, com amplitude, devendo posteriormente ser submetidos ao Legislativo para aprovação. Esses decretos são conhecidos na experiência jurídica europeia e não encontram previsão no direito brasileiro.

Apesar das limitações apontadas pela doutrina, o regulamento se justifica para defesa do princípio da isonomia. Isso porque ele unifica os procedimentos a serem adotados pelos servidores públicos, evitando que atuem conforme o próprio entendimento, conferindo a todos os cidadãos um mesmo tratamento.

Além disso, o regulamento se destina a dar tratamento minucioso ao tema tratado na lei a ser regulamentada. Não seria possível tecnicamente, exigir que a lei contenha todos os elementos para sua aplicação. Na verdade, o Poder Executivo possui uma vasta estrutura administrativa, com técnicos especializados, para melhor tratar das definições técnicas e procedimentais. Ademais, o regulamento tem a vantagem de poder ser facilmente alterado a qualquer momento, no caso de se encontrar imperfeições e erros. Não é o que acontece com a lei, que possui processo extremamente moroso.

Muitas vezes, o regulamento encerra opções do Executivo conforme a gama de possibilidades aberta pelo Legislativo. Outras vezes, o regulamento deve conter elementos técnico-científicos para tornar possível a aplicação da lei. Nesta hipótese,

chamada de discricionabilidade técnica, não cabe muitas opções ao Executivo, senão a opção tecnicamente mais adequada.

2.4.4. Atividade normativa das agências reguladoras

O presente tópico encerra os instrumentos legislativos postos à disposição do Executivo. Apesar de recente no Brasil, a atividade normativa das agências reguladoras é antiga nos Estados Unidos. Além disso, essa atividade apresenta uma ruptura clara com a visão tradicional da legalidade. Não se pretende aqui realizar um estudo profundo sobre o assunto, mas apenas apontar essa nova função legislativa do Poder Executivo.

Com a reforma do Estado nos anos 90, foi introduzido no Brasil o modelo das agências reguladoras. Elas surgiram como resposta às privatizações e à necessidade de regular e controlar a atuação das empresas e serviços transferidos para a iniciativa privada. Pode-se dizer que as agências reguladoras possuem competência regulatória que envolve delegação de poderes regulamentares e atribuição de poderes de polícia para fiscalizar atividades econômicas privadas (JUSTEN FILHO, 2002).

Transferiu-se, também, poderes para criação de normas relativas às atividades sob responsabilidade de cada agência, retirando dos demais órgãos do executivo qualquer atribuição. Por isso as agências reguladoras são chamadas de independentes, visto que possuem certa autonomia frente à Administração Pública direta. O objetivo em relação à autonomia das agências refere-se à necessidade de que suas decisões e regras sejam, essencialmente, técnicas. Pretendeu-se retirar qualquer outro interesse que possa influenciar no controle da área de atuação.

Além disso, com a aprovação das leis que criam as agências, as mesmas passaram a ter autonomia na criação de normas em relação ao Poder Legislativo. Isso não significa que o legislativo não possa legislar sobre matérias de atuação das agências. Significa apenas que, no silêncio da lei, as agências têm autonomia para criarem normas.

Como já observado anteriormente, a visão clássica da legalidade requer a adequação da atuação da Administração Pública à lei. No entanto, com as agências reguladoras, criou-se uma competência normativa em favor destas, sem necessidade de lei. Verifica-se

assim, uma ruptura no princípio da legalidade. Essa ruptura tem por fundamento as complexidades técnicas das matérias reguladas pelas agências e a necessidade de celeridade e eficiência na atuação do Estado frente a serviços essenciais. Tais características não seriam encontradas no processo legislativo, justificando o novo modelo implantado.

É necessário destacar que o modelo das agências reguladoras é alvo de críticas. A primeira delas refere-se à legitimidade democrática. Faltaria às agências legitimidade para formular normas de caráter geral, posto que seus diretores não são eleitos, mas indicados pelo chefe do executivo. Além disso, o poder normativo das agências iria de encontro ao princípio da legalidade insculpido no art. 5º, inciso II da Constituição.

Por fim, cabe dizer que as normas das agências reguladoras são possíveis de revisão pelo poder judiciário e, como dito, podem ser objeto de novo processo legislativo. Entretanto, fica claro que essas normas fogem ao conceito clássico da legalidade uma vez que são emanadas por um órgão independente, mas inserido no Poder Executivo. Além disso, não regulamentam detalhes de uma lei, mas definem regras direcionadas às empresas que atuam na área de controle da agência, criando e restringindo direitos.

2.5. Conclusão parcial

Neste capítulo foram visitados os conceitos tradicionais do princípio da legalidade, tanto no direito administrativo quanto no direito tributário. Nesses dois ramos do direito, verificou-se que o princípio da legalidade surgiu como uma proteção do contribuinte contra a autoridade absoluta. Esse princípio exige o autoconsentimento por parte de quem vai suportar o ônus tributário para instituição ou majoração de tributos.

No direito administrativo, o princípio da legalidade clássica consiste na adequação absoluta da atuação da Administração à lei. À Administração só é possível fazer o que a lei permite. Desta forma pensa grande parte da doutrina do direito administrativo até hoje, como exposto.

No direito tributário, o princípio da legalidade chegou ao extremo com o princípio da tipicidade, postulado que exige que todos os elementos do tributo estejam

exaustivamente previstos em lei. De acordo com essa teoria, não caberia ao Fisco outra atitude que não seguir rigorosamente os ditames legais. Ademais, o direito tributário estaria dotado de uma legalidade ainda mais rígida do que no direito penal, apesar deste último ramo do direito se destinar a proteção dos principais bens da vida.

Com essas definições de legalidade administrativa e tributária, a Administração estaria congelada, ficando a mercê da lei para realização de qualquer ato administrativo. O gestor público seria, então, um autômato executor de leis.

No último tópico verificou-se que, contraditoriamente, no ordenamento jurídico brasileiro, o Poder Executivo possui vasta competência legislativa prevista na própria Constituição. O Executivo pode legislar por delegação expressa do Legislativo, ressalvados os limites impostos pela Constituição. Além disso, pode editar medidas provisórias com força de lei, com âmbito bastante limitado pela Emenda Constitucional nº 32/2001.

Nesses dois casos em que o Executivo pode legislar, verifica-se que se trata de situações excepcionais e extraordinárias, não sendo possível a utilização desses institutos jurídicos como forma ordinária de criação legislativa. A lei delegada exige a autorização do Legislativo e a imposição de parâmetros e limites à delegação. A medida provisória exige a caracterização da necessidade e urgência.

Esse não é o caso do regulamento. Os regulamentos podem ser editados pelo Executivo para execução de lei, para realizar o que foi permitido em delegação legislativa, para atender a situação de emergência ou para cumprir o determinado pela própria Constituição (decreto autônomo). Exceto o regulamento de necessidade ou de urgência, o Executivo utiliza o poder regulamentar para situações do dia-a-dia da administração. O regulamento é imprescindível para o funcionamento da Administração Pública, inclusive para a Administração Tributária. Parte da doutrina reconhece maior espaço de atuação do regulamento, inclusive no direito tributário, mas a maioria da doutrina mencionada entende o regulamento como um instrumento limitado à execução da lei, dirigida aos servidores públicos subordinados à autoridade que expediu o ato regulamentar.

Por último, foi apresentada a atividade normativa das agências reguladoras. Esse modelo foi apenas recentemente introduzido no Brasil, mas demonstra a necessidade de se outorgar maior poder normativo ao Executivo para o exercício de atividades técnicas. Não se trata de usurpação da função legislativa, mas do reconhecimento de que a sociedade atual é muito complexa e observa mudanças muito velozes que não podem ficar a mercê do moroso processo legislativo. O modelo das agências reguladoras pretendeu criar instituições autônomas para tratar e normatizar assuntos de grande relevância nacional, de grande interesse econômico e de expressiva complexidade técnica.

Conclui-se ao final deste capítulo, que, apesar da definição tradicional do princípio da legalidade, existe uma tendência para se delegar ao Poder Executivo atividades normativas técnicas, sendo a delegação legislativa ampla uma exceção. Neste contexto, deve-se então reavaliar a legalidade, a fim de que seja possível ao Estado acompanhar o atual ambiente de mudanças e complexidades.

3. REVISÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Após demonstrado o pensamento clássico sobre a legalidade, tanto no direito administrativo como no tributário, além de explicitadas as funções legislativas do Poder Executivo, é o momento de reavaliar a legalidade tendo em vista o paradigma atual.

A legalidade, conforme já demonstrado, surgiu como uma resposta aos abusos cometidos pela monarquia absolutista. A lei seria a barreira à ação estatal, tanto no contexto da *Magna Charta* como no da Revolução Francesa. Essa última representa todo o ideário da democracia moderna, de justiça e liberdade.

Durante o século XIX e início do século XX, a legalidade passou por expressiva evolução. Criou-se o positivismo jurídico, que colocou a legitimidade do direito unicamente na lei.

Após a Segunda Guerra Mundial a legalidade sofre uma expressiva transformação. A legalidade deixa de ser apenas meio para se tornar uma legalidade de fins, de objetos e de resultados (GRECO, 2004). Com a evolução tecnológica e o surgimento da sociedade de risco, a lei, que como já afirmado nunca pôde prever todos os atos da vida, passou a não responder por si só às expectativas da sociedade. Os motivos da crise em que a lei submergiu serão a seguir pontuados.

3.1. Crise da lei

Gustavo Binenbojm (2008) aponta a visão liberal, idealista e mitificadora da lei como a razão para sua crise. Para ele, a lei não foi capaz de atender às demandas do Estado liberal e, muito menos, do Estado social. Eros Roberto Grau (2008) chega a afirmar que “a legalidade é uma das ideologias da modernidade, consubstanciando um fim em si mesma, o da preservação do status quo.”

Para Binenbojm (2008) a crise da lei tem dois ângulos: estrutural e funcional. No ângulo estrutural, a crise da lei confunde-se com a crise de representação, de legitimidade parlamentar. No ângulo funcional, a crise da ideia de legalidade como parâmetro de conduta exigível de particulares e do Estado.

A crise da lei pode ser explicada por cinco razões apontada pela doutrina. A primeira razão é a inflação legislativa. O excesso de leis torna o sistema jurídico complexo e compromete os ideais de segurança e certeza jurídica. A banalização da lei retirou o respeito que o período iluminista lhe conferiu.

A constatação de que a lei não é suficiente para trazer justiça e liberdade, mas que, ao contrário, pode ser fundamento para injustiça e barbárie é a segunda razão. A lei, aprovada conforme o correto procedimento legislativo, não é capaz de assegurar o ideal da moral da Revolução Francesa. Eros Roberto Grau (2008) adverte que “a política da legalidade, desta sorte, conduz à neutralidade axiológica do direito e à anulação do direito de resistência contra o direito ilegítimo”. A concretização da legalidade, neste contexto, é apenas formal. Não importa qual o conteúdo da lei, desde que não confronte a Constituição.

A terceira razão é a consolidação do constitucionalismo como a mais importante forma de manifestação da vontade do povo. Com o fracasso do legalismo, no segundo pós-guerra, as esperanças de garantia da liberdade e da justiça passaram a ser depositadas no constitucionalismo. Como a Constituição é um sistema de princípios que erradia efeitos por todo o ordenamento jurídico, a lei perde importância, pois deve se submeter a sofisticados sistemas de controle de constitucionalidade (BINENBOJM, 2008). A constituição passa a figurar como norma habilitadora da atuação administrativa e como critério da tomada de decisões pelo administrador.

A amplitude do Poder Legislativo da Administração Pública é a quarta razão. Atos administrativos infraconstitucionais são capazes de servir de fundamento à atuação administrativa. A Constituição dá amplo espaço para criação legislativa ao Poder Executivo. Além disso, a função regulatória do estado, com o advento as agências reguladoras, é exercida sem necessidade de se submeter ao moroso processo legislativo.

Por fim, a quinta razão para a crise da lei é o fato de que o Poder Executivo controla o processo legislativo. Esse controle é feito tanto por meios legítimos (quando a iniciativa da lei é do Executivo, por exemplo) quanto por negociações com parlamentares. Assim, a Administração tem o controle dos instrumentos de sua própria vinculação.

A perda de credibilidade do parlamento pode ser apontada como enfraquecimento da legalidade. O parlamento perdeu sua condição de espaço privilegiado de discussão e participação da sociedade em função da existência de outros espaços onde o cidadão pode se expressar diretamente, como a internet, e pela constatação de que os interesses individuais ou de grupos econômicos dominam a agenda legislativa, muitas vezes, em detrimento do interesse coletivo. Neste ambiente, o Executivo e o Judiciário passam a ser alternativas para realização dos anseios da população.

Uma constatação prática em relação à aplicação limitada do princípio da legalidade pela Administração Pública é o fato de o regramento legal sempre ter sido uma exceção. A Administração age muito mais nos espaços de silêncio da lei, utilizando o poder discricionário e expedindo atos regulamentares.

Além disso, como dito, o constitucionalismo rebaixou a lei a um patamar inferior, colocando-a sob testes de conformidade com os princípios e dispositivos constitucionais. O que importa mesmo à Administração é agir em conformidade com a Constituição. Isso não significa que a lei não tenha mais importância. Pelo contrário, a lei continua sendo a principal definidora da ação estatal, mas não a única.

A crise da lei tem gerado impactos profundos no direito. No direito administrativo, um desses impactos é a substituição do princípio da legalidade pelo princípio da juridicidade ou, como leciona Diogo de Figueiredo Moreira Neto, a redução da legalidade como um dos elementos da juridicidade. Também no direito tributário se verificam repercussões da crise da lei com a revisão do princípio da legalidade tributária e com a ampliação do uso do regulamento. A seguir serão analisadas a juridicidade e a redefinição da legalidade tributária.

3.2. O princípio da juridicidade no direito administrativo

Antes de adentrar no conceito do princípio da juridicidade, necessário se faz colocar as críticas de Paulo Otero e Gustavo Binbenbosc sobre a gênese do direito administrativo. Isso se faz necessário para a compreensão da contradição existente no princípio da

legalidade da Administração e a necessidade e sua superação pelo princípio da juridicidade.

Paulo Otero (2003) aponta dois equívocos na origem do direito administrativo. O primeiro deles refere-se à criação do direito administrativo pela jurisprudência do Conselho de Estado. O autor luso afirma que “um activismo normativo do Conseil d’Etat se mostra totalmente incompatível com uma concepção mecanicista de aplicação judicial da lei (...) (OTERO, 2003, p. 269)”. Ora, como poderia ser o direito administrativo objeto de criação do Conseil d’Etat se esse mesmo órgão pertencia ao Executivo? Na verdade, torna-se claro que era o Executivo quem criava suas próprias normas em detrimento do Legislativo.

O segundo equívoco apontado pelo autor mencionado é a ilusão garantística da gênese do direito administrativo. Essa ilusão consiste em entender que o direito administrativo nasce quando o poder se submeteu à lei e que o sistema da jurisdição administrativa serviria para proteger o cidadão contra a Administração. Paulo Otero denuncia que a criação da jurisdição administrativa revela-se uma fuga do Poder Executivo ao direito comum e ao Judiciário. Além disso, aponta que a pretensa ruptura com o antigo regime neste ponto não ocorreu, visto que esse regime foi quem construiu um sistema em que a própria Administração se julga. Nas palavras de Otero (2003):

A invocação do princípio da separação de poderes foi um simples pretexto para que, visando um objetivo político concreto de garantir um efectivo alargamento da esfera de liberdade decisória da administração Pública, tornando a sua actividade imune a qualquer controlo judicial, se construiu um modelo de contencioso em que a Administração se julgaria a ela própria: há aqui uma perfeita continuidade entre o modelo de controlo administrativo adoptado pela Revolução Francesa e aquele que vigorava no Ancien Régime, pois, tal como Tocqueville afirmava “nesta matéria apenas encontramos a fórmula; ao Antigo regime pertence a ideia.” (2003, p. 275)

Para Binenbojm (2008), a criação do direito administrativo pelo Conseil d’Etat subverte “os dois postulados básicos do Estado de Direito em sua origem liberal: o princípio da legalidade e o princípio da separação do poder.” Esse autor indica que o arcabouço ideológico da Revolução Francesa serviu para subtrair a Administração do julgamento do Judiciário. Como consequência disto, ao contrário de aumentar as garantias do cidadão, as diminuiu. O cidadão não poderia ter acesso a um juiz imparcial, equidistante e independente.

Essa introdução foi necessária para mostrar que, apesar de toda ideologia democrática e republicana instaurada pela Revolução Francesa, na prática, não foi possível uma desvinculação total do regime absolutista. Ou melhor, não foi possível administrar o Estado com vinculação absoluta na vontade popular expressada pela lei. Foi necessária a invenção de uma normatividade específica fora do controle do Poder Judiciário para possibilitar a gestão da Administração Pública.

A noção do princípio da legalidade do Estado Liberal sofre uma transformação fundamental na passagem para o Estado Social. Essa transformação é fruto do agigantamento do Estado operado pelas novas funções demandadas pela população. O Estado deixa de ser um observador para se tornar protagonista na garantia de uma melhor qualidade de vida aos cidadãos. Levando em conta que já no Estado Liberal não foi possível a realização da legalidade idealmente formulada, no Estado Social essa contradição tornou-se ainda mais explícita.

Segundo Maria João Estorninho (1999) a “primeira dessas novas características traduz-se no fato de a idéia de subordinação à lei ser complementada ou mesmo substituída pela idéia de subordinação ao direito”. No Estado social, o princípio da legalidade passa a ser mais abrangente, incluindo a noção do

princípio da juridicidade da administração, entendido como a subordinação ao direito como um todo, implicando submissão a princípios gerais de direito, à Constituição, a normas internacionais, a disposições de caráter regulamentar, a atos constitutivos de direitos, etc. (ESTORNINHO, 1999)

Continua a autora portuguesa elencando o segundo traço fundamental da evolução do princípio da legalidade, afirmando que, ao contrário da ideia da lei como limitadora da atuação estatal no Estado Liberal, atualmente, a lei é vista como fundamento da atividade administrativa.

Sobre essa evolução do princípio da legalidade, Maria João Estorninho (1999) conclui que:

Em suma, é este hoje o sentido do nosso ordenamento jurídico: o princípio da legalidade deixa assim de ter uma formulação unicamente negativa (como no

período do Estado Liberal), para passar a ter uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda actuação administrativa.

A Administração deve vincular-se então a um bloco de legalidade, ou seja, ao direito. Assim surgiu o princípio da juridicidade administrativa. Para Gustavo Binbenjón (2008), a “vinculação ao direito não plasmado na lei, marca a superação do positivismo legalista e abre caminho para um modelo jurídico baseado em princípios e regras, e não apenas nestas últimas.”

O que é interessante sobre o surgimento do princípio da juridicidade é que, ao contrário do que parece, a Administração perde liberdade de ação. Na legalidade clássica, como dito, a Administração estava vinculada unicamente aos ditames da lei. Com a juridicidade, além da submissão à lei, deve a Administração observar os princípios constitucionais e os regulamentos que ela mesma produz, aumentando a possibilidade de revisão judicial de seus atos.

A legalidade administrativa pode se manifestar como princípio da preferência de lei, ou seja, que a Administração deverá agir e expedir atos normativos em conformidade com a lei, ou como princípio da reserva da lei, que significa que em determinadas matérias somente a lei pode regular.

Maria João Estorninho (1999) discorre sobre a extensão da reserva da lei, citando a posição da doutrina alemã. Prevalece na Alemanha a distinção entre Administração agressiva e Administração prestadora de serviços. A primeira se caracteriza pela atuação administrativa que limita a atuação do particular ou agride seu patrimônio, sendo exigida a reserva de lei. Já a Administração prestadora de serviços, típica do Estado Social, consiste na prestação de bens e serviços, ampliando e protegendo a esfera jurídica dos indivíduos, sendo permitida uma margem de livre apreciação administrativa, mas sujeita à preferência da lei.

A autora portuguesa defende que as prestações não são graças ocasionais, mas a própria essência da Administração. Os indivíduos podem ser prejudicados na formulação de requisitos para concessão de benefícios ou na negativa de prestação de determinado serviço. Por isso, é desejável que exista uma tendência para uniformização e para o

tratamento homogêneo de toda a Administração Pública, sem distinção entre preferência de lei e reserva de lei, mas a existência de diferentes graus de intensidade da subordinação da Administração à lei. Deve-se permitir que, às vezes, a lei apenas enuncie princípios gerais e, noutros casos, desça ao pormenor.

Neste contexto, alguns autores têm defendido a possibilidade do decreto autônomo. Essa modalidade normativa, ao invés de complementar a lei, buscaria seu fundamento de validade direto na Constituição.

3.3. Revisão da legalidade tributária

Com a superação da tipicidade e legalidade absoluta pregada por Alberto Xavier, através do equívoco na premissa de sua construção teórica apontado por diversos autores, em especial por Misabel Derzi, observou-se na doutrina posicionamentos divergentes quanto ao tema. Como dito, Misabel Derzi nega a tipicidade fechada, mas defende o fechamento dos conceitos, entendendo a legalidade tributária de forma muito similar a Alberto Xavier. Outros autores como Roque Carrazza, continuam a repetir a doutrina de Alberto Xavier.

A partir da década de 1990, alguns autores como Ricardo Lobo Torres, Ricardo Lodi Ribeiro, José Marcos Domingues de Oliveira, Marco Aurélio Greco, dentre outros, passaram a defender a superação da legalidade estrita e a possibilidade de utilização de conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais e tipos abertos no direito tributário. É sobre essa última corrente que será desenvolvido o presente capítulo, tendo em vista que as outras já foram analisadas em capítulo anterior deste trabalho.

Para se compreender a legalidade tributária, deve-se atentar para o princípio da legalidade conforme o mesmo se apresenta na Constituição. O art. 150, I da Constituição veda expressamente aos entes da federação “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Ao contrário dos que defendem uma legalidade estrita ou tipicidade fechada, não há nada na Constituição que determine uma legalidade tributária taxativa e classificatória, com exigência de reserva absoluta de lei. O que a constituição

dispõe, a par da legalidade genérica do art. 5º, II, é a vedação para aumento e instituição de tributo sem lei. E somente isso¹⁸.

Mesmo o CTN, em seu art. 97, não exige uma absoluta adequação entre todos os elementos da tributação e a lei. Mas resguarda para a legalidade, os elementos essenciais do tributo. Esses elementos são, além da instituição e majoração previstos na Constituição, a base de cálculo, a alíquota (apesar de existir exceções constitucionais), a extinção, a redução, a definição do fato gerador, as penalidades e as hipóteses de suspensão de créditos tributários e de dispensa ou redução de penalidade.

Esses elementos, considerados essenciais para o princípio da legalidade, possuem essa característica porque assim definiu o CTN. Nenhuma vedação haveria em retirar desse núcleo duro da legalidade alguns elementos, salvo os previstos na Constituição. No entanto, é salutar que a legalidade tributária esteja amparada por todos eles. Não apenas por proporcionar ao contribuinte segurança jurídica, mas para proteger o próprio Estado da ação de maus gestores que poderiam reduzir ou extinguir tributos e penalidades visando o atendimento de interesse pessoal, sem previsão legal. Por isso, pode-se dizer que a legalidade tributária prevista no CTN se presta à proteção do contribuinte e, também, à proteção da própria Administração Pública.

Além desses dispositivos, o §1º e §2º do art. 97 do CTN incluem na legalidade tributária o aumento de tributo por manipulação da base de cálculo e excluem a correção inflacionária. Esses mecanismos são importantes, pois a alteração da base de cálculo, que é genericamente prevista na Constituição (menos para as contribuições especiais) e no CTN, pode resultar em aumentos expressivos no valor do tributo a ser pago. Além disso, fica excluída a alteração irregular da base de cálculo por regulamento visando somente o aumento da arrecadação com distanciamento da realidade, o que poderia ocorrer não fosse o §1º do art. 97 do CTN.

¹⁸ Para Ricardo Lodi Ribeiro (2002, p. 323): “[...] como se vê, a Constituição brasileira, no que tange a consagração do princípio da legalidade tributária, não apresenta qualquer particularidade em relação ao direito comparado. O que há de diferente em nosso país, é uma criação doutrinária sem lastro constitucional e em desacordo com os valores e princípios mais caros ao nosso ordenamento. Como bem observado por Ricardo Lobo Torres, a utilização das expressões tipicidade “fechada”, legalidade “estrita”, reserva “absoluta” de lei, não derivam da nossa Constituição, mas de construção de nossa doutrina, embalada por razões mais ideológicas que científicas.”

E por fim, é bom esclarecer que o dispositivo contido no §2º do mencionado artigo não se limita ao reajuste por um índice inflacionário oficial, como já entendeu o STF no caso do IPTU. Mas permite-se o reajuste via ato infralegal, tendo em vista os valores praticados pelo mercado aferíveis pelo Fisco. Como se trata de recomposição dos valores pelos efeitos da inflação, não se constata aumento do tributo, mas a manutenção do valor real da base de cálculo.

Sobre a recomposição dos efeitos da inflação nos tributos, José Cassalta Nabais defende a atualização por ato normativo, desde que previsto em lei. Acrescenta que a recomposição da inflação não se identifica com aumento do tributo. Nas palavras do autor:

[...] Com efeito, a falta de tratamento da inflação pela dogmática jusfinalista, a que se tem assistido, conduziu a que o princípio da legalidade fiscal se aplique com a mesma rigidez a alterações reais e a alteração nominais dos elementos essenciais dos impostos. Ora, temos como seguro que a actualização (mormente anual) dos valores nominais dos elementos dos impostos, de molde a fazê-los coincidir com os valores reais ou valores deflacionários, não cai na reserva de lei fiscal, podendo o legislador delegá-la na administração a realizar por via normativa (isto é, em termos genéricos). É que, a atualização de tais elementos, com base na taxa de inflação, não configura qualquer alteração (real) dos impostos, não constituindo por isso qualquer violação do princípio da reserva da lei. [...] (2009, p. 369-370).

Enumerados os elementos da legalidade tributária previstos na Constituição e no CTN, necessário se faz analisar a limitação exata de sua extensão. Não basta apenas exigir lei para instituição desses elementos. Existem situações que colocam à prova a aplicação da legalidade em casos difíceis, que não encontram pronta resposta unicamente na lei.

Como visto, a doutrina tradicional defende uma interpretação extremamente extensiva da legalidade tributária, visando aplicá-la a todos os elementos do tributo e não apenas aos essenciais. Para compreender esse posicionamento da doutrina é preciso, antes de analisar seus argumentos, verificar o contexto de sua produção, bem como as consequências que ela propicia.

Verifica-se que a tipicidade nos moldes propostos é uma excelente matéria de defesa contra a Administração Tributária, pois exige que a lei seja um instrumento de precisão cirúrgica e que abarque todas as possibilidades da vida. Como consequência, acaba por deixar de fora da incidência tributária novos fatos geradores que a evolução tecnológica

e da sociedade criam, mesmo que autorizada a tributação de forma genérica pela Constituição. Além disso, é verdade também que a legalidade conforme apresentada pela doutrina tradicional, defendendo a utilização do método casuístico e a hipótese de incidência “carregada de detalhes irrelevantes no que tange à capacidade contributiva, geram uma possibilidade ilimitada para a prática da elisão fiscal, sem que seja garantida a segurança jurídica.” (RIBEIRO, 2002, p. 329).

Além disso, observa-se que vasta produção doutrinária sobre o princípio da legalidade tributária foi realizada no período da ditadura militar (1964/1988). Os nomes mais ilustres construíram o que Sacha Calmon (2010) denominou de uma verdadeira escola, que poderia ter renome internacional não fosse a limitação da língua portuguesa.¹⁹

Por se tratar de um período de preponderância do Poder Executivo federal e de debilidade democrática e institucional, a exacerbação da legalidade seria um caminho de resistência contra as arbitrariedades do regime ditatorial. Por isso é fácil entender a adesão da maioria da doutrina à tese da tipicidade fechada de Alberto Xavier. A taxatividade e determinação pregada pelo autor lusitano devolveria a segurança jurídica que havia sido estremecida pelo golpe de 1964²⁰.

¹⁹ “A doutrina brasileira sobre o tema, talvez por atravessar, desde 1964 até 1988, um longo período de predomínio do Executivo federal, é das mais vastas em qualidade e quantidade. Os juristas do Brasil, como em nenhum outro lugar, escreveram páginas fulgurantes sobre o princípio da legalidade da tributação, aprofundando-o e dele extraindo todas as consequências possíveis. A produção dos mestres é inumerável. Nomes ilustres construíram, pode-se assim dizer, uma escola que, se não fora a língua portuguesa, teria hoje renome internacional. Somos uma ilha de fala culta num arquipélago cujos idiomas são o inglês, o alemão, o espanhol, o francês e o italiano.

Na pena desta plêiade de lidadores do Direito Tributário, o princípio da legalidade de tributação mereceu lugar de destaque, Por todos, de citar excertos de Alberto Pinheiro Xavier, pelo tratamento rigoroso que imprimiu à matéria, levando-a para o campo da tipificação, uma das consequências vitais do princípio da legalidade da tributação, em que pese ser o tipo coisa diversa do conceito fechado, como demonstrado por Misabel Derzi.” (COELHO, 2010, p. 188)

²⁰ Para José Marcos Domingues de Oliveira (1995, p. 110): “A doutrina da “tipicidade fechada” no direito tributário teve seu apogeu num período histórico felizmente já ultrapassado. Claudicando outros mecanismos de controle democrático do poder do Estado, aqui como alhures, era necessário conquistar a lei como último recurso ou garantia de Liberdade; daí a adoção da tipicidade fechada no Brasil, quando aqui grassava excessivo positivismo.

Haviam sido revogados pela Emenda 18, de 1965, os dispositivos da Constituição de 1946 que prestigiavam o princípio da capacidade contributiva e a personalização dos impostos (art. 202) e a intributabilidade dos gêneros de consumo necessário (§1º do art. 15). Antes, o Supremo Tribunal Federal flexibilizara o princípio da anualidade tributária, dando origem à indigente regra da anterioridade (§29 do art. 153 da Emenda n. 1 `Carta de 1967). Restava então, a legalidade tributária. E a tipicidade “fechada”...”

Passadas mais de duas décadas da promulgação da Carta Maior, o contexto é totalmente diverso. Na democracia brasileira, consolidada por ter experimentado a alternância de poder entre situação e oposição, o princípio da legalidade tributária deve ser entendido não mais como uma arma de defesa contra um Estado opressor e ilegítimo, mas como instrumento da democracia.

Vive-se hoje momento completamente distinto, no qual a defesa exagerada da legalidade não se mostra o caminho adequado para proteção do cidadão em face do Estado. Discorrendo sobre o assunto, Ricardo Lodi Ribeiro afirma que:

A despeito da aceitação cada vez maior que essas ideias obtém em todo mundo, no Brasil, a segurança jurídica ainda padece de uma coloração individualista, contemporânea do iluminismo, o que de certa forma pode ser explicado pelo grande desenvolvimento do Direito Tributário pátrio no período da ditadura militar (1964-1985). Em certa medida, a luta contra o arbítrio cria um ambiente político propício ao fortalecimento da legalidade. Dentro desse contexto, se explica o aferramento à legalidade como única forma de defesa contra o arbítrio dos generais-presidentes, mas que com a redemocratização do país, soa sem sentido e em dissintonia com as tendências verificadas em todo o mundo. (2002, p. 317).

A segurança jurídica não pode ser o único valor a ser tutelado pelo direito tributário. É preciso o entendimento de que, na democracia, a segurança jurídica deve conviver lado a lado com os princípios da capacidade contributiva e isonomia. Não se trata mais de defender o cidadão contra o Estado, mas de construir uma tributação condizente com o Estado Democrático de Direito.

Importante lição nos apresenta Marco Aurélio Greco (2004) ao afirmar que, considerando o ambiente mutante que em se vive atualmente, seria recomendável a adoção de técnicas legislativas que tornassem a legislação tributária perene, abarcando fatos e situações projetadas para o futuro. O legislador deve disciplinar a realidade considerando que as mudanças são mais velozes que sua capacidade de prever novas regras. Para esse autor, a forma de acompanhar as mudanças

[...] é prever *standards*, padrões de conduta ou padrões de fato, em vez de prever condutas individuais ou fatos específicos. Criam-se modelos abstratos, partindo da ideia de que o modelo pode ter uma vida maior do que a descrição de cada conduta individualizada. (GRECO, 2004, p. 129).

Nesse cenário, é necessário pensar como o legislador deveria elaborar a lei tributária almejando tributar todos os fatos possíveis e os que poderiam surgir. A técnica taxativa e classificatória não se apresenta como uma forma segura de se chegar a esse objetivo. Pode-se até utilizar de tabelas e listas como no caso da lista do Imposto Sobre Serviço – ISS. Entretanto, a técnica utilizada, com adoção de termos como “congêneres”, “qualquer natureza”, “qualquer espécie”, “em geral” e “relacionados” acaba dotando os elementos da base de cálculo do ISS de uma interpretação extensiva explícita, contrária à tipicidade fechada apregoada pela doutrina.

É preciso reconhecer que, apesar de ser o ideal que o legislador preveja todos os elementos da obrigação tributária em lei, tal situação se mostra impossível. Não apenas porque a linguagem é por si imprecisa, temporal e contextual, mas porque na sociedade atual, marcada pelas complexidades e por rápidas mudanças, não é desejável petrificar todos os elementos da hipótese de incidência e da consequência jurídica, sob pena de serem necessárias modificações frequentes na legislação para abarcar novos fatos que possam surgir e que sejam aptos a medir a capacidade contributiva dos contribuintes da mesma forma que os fatos geradores até então previstos em lei.

A legalidade tributária deve permitir o uso de conceitos jurídicos indeterminados e cláusulas gerais. Essas técnicas legislativas têm a vantagem de dar vida longa a lei e abarcar de forma abrangente as situações da vida possíveis de influenciarem no fato gerador²¹.

²¹ Luis Eduardo Schoueri (2011) defende a utilização de conceitos jurídicos indeterminados e cláusulas gerais no direito tributário. Nas palavras do autor: “Não se pode negar que, idealmente, deveria o legislador definir, com precisão, a hipótese tributária. Este mandamento, entretanto, deve ser temperado, quando se considera que o legislador vale-se de palavras as quais, por sua natureza, apenas são representações de uma ideia. Não se pode esperar que, com o emprego de palavras, afaste-se certo grau de vaga. Ao contrário, o intérprete sempre encontrará, ao lado de situações claramente incluídas na hipótese abstrata e de outras claramente excluídas, aquelas que se colocarão em área de penumbra, em que, em última instância, o Poder Judiciário é que definirá se há, ou não, a incidência. Ademais, em sua sociedade complexa, não se pode esperar do legislador que ele empregue termos tão precisos a ponto de cobrir, casos a caso, todas as inúmeras situações da vida que revelem a possibilidade da tributação. Tampouco seria isso desejável, já que novas situações surgiriam, a exigir, a cada segundo, nova atividade legislativa.

É por isso que boa parte dos doutrinadores vem reconhecendo que, em matéria tributária, surge o emprego, pelo legislador, de cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados, sem que por isso se fira o Princípio da Legalidade.” (2011, p. 286)

Apesar da crítica da doutrina tradicional, parte dos estudiosos do direito tributário, tais como Ricardo Lobo Torres, Ricardo Lodi Ribeiro, Luis Eduardo Schoueri, Ana Paula Dourado, José Casalta Nabais, dentre outros, defende o uso dessas técnicas legislativas.

Os conceitos jurídicos são em regra indeterminados, conforme assevera Ricardo Lodi Ribeiro (2002, p. 324) citando Karl Engisch, “sendo os absolutamente determinados muito raros no Direito”. Os conceitos determinados são aqueles que possuem significado inequívoco, tais como os conceitos numéricos. Também Ana Paula Dourado (2007, p. 365) reconhece a indeterminação dos conceitos jurídicos afirmando que “a indeterminação legal não pode ser eliminada, não só porque por vezes a opção por uma maior determinação conduz a respostas e resultados mais imprecisos e não manejáveis [...], como também porque a linguagem jurídica é indeterminada”.

Com a adoção de técnicas taxativas corre-se o risco de deixar de fora fatos que possuem o mesmo conteúdo econômico, dando origem a injustiças fiscais e elisão não almejada pelo legislador. Neste sentido, é positiva a lista de serviços do ISS, como dito, por apresentar termos ampliativos e extensivos, dando margem à inclusão de fatos geradores não expressamente mencionados no texto da lei.

É neste ponto que as lições de Ricardo Lodi Ribeiro e Ricardo Lobo Torres se mostram muito pertinentes ao afirmarem que a legalidade tributária como defendida pela doutrina tradicional se apega à segurança jurídica somente, deixando de fora a isonomia e a capacidade contributiva. Com a utilização dos conceitos jurídicos indeterminados e cláusulas gerais, bem como de listas exemplificativas, consegue-se eliminar a injustiça fiscal ao abarcar na hipótese de incidências os fatos que demonstram o mesmo valor econômico e capacidade contributiva.

Os conceitos jurídicos indeterminados são aqueles que não possuem significado imediato, necessitando do caso concreto para determinação do conceito. “Neles estão presentes conceitos de experiência e valor” (RIBEIRO, 2002, p. 325). No conceito indeterminado o legislador confere à Administração uma certa margem de apreciação, “onde esta, a partir de uma valoração objetiva, vai interpretar a norma de acordo com as concepções morais dominantes na sociedade, que não se confunde com a moral pessoal do juiz.” (RIBEIRO, 2002, p. 326). Para Ana Paula Dourado (2007) cabe aos órgãos da

Administração, sob a revisão do Judiciário, preencher com valorações próprias os conceitos jurídicos indeterminados.

Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández (2011) entendem o conceito jurídico indeterminado como uma técnica jurídica na qual a lei abarca uma esfera da realidade cujos limites não se mostram bem precisos no seu enunciado, ou seja, no texto da lei, mas se mostram claros no caso concreto. Para eles, existem conceitos que não admitem uma quantificação ou determinação rigorosa e por isso devem ser descritos de forma indeterminada na lei. Mas, a realidade indeterminada no dispositivo legal será determinada no momento da aplicação da lei.

Para entender a importância e, mesmo, a segurança que o uso dos conceitos jurídicos indeterminados se reveste, é necessário analisar a diferença entre esses conceitos e a discricionariedade. O uso dessa última no direito tributário poderia comprometer a segurança jurídica, mas não os conceitos jurídicos indeterminados.

Para os autores espanhóis mencionados, a diferença central entre os conceitos jurídicos indeterminados e a discricionariedade é que, nos primeiros, existe apenas uma solução justa no caso concreto, passível de revisão pelo judiciário. Além disso, nesses conceitos, não existe nenhuma margem para que o aplicador da lei atue com liberdade de decisão. Cabe a ele executar a única solução correta/justa. Porém, na discricionariedade, existem várias soluções legalmente justas e a escolha das mesmas não pode ser revisada pelo judiciário. Nas palavras de Enterría e Fernandez (2011, p. 483-484):

La discrecionalidad es esencialmente una libertad de elección entre alternativas igualmente justas, o, si se prefiere, entre indiferentes jurídicos, porque la decisión se fundamenta normalmente en criterios extrajurídicos (de oportunidad, económicos, etc.), no incluidos en la Ley y remitidos al juicio subjetivo de la administración. Por el contrario, la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados es un caso de aplicación de la Ley, puesto que se trata de subsumir en una categoría legal (configurada, no obstante su imprecisión de límites, con la intención de acotar un supuesto concreto) unas circunstancias reales determinadas; justamente por ello es un proceso reglado, que se agota en el proceso intelectual de comprensión de una realidad en el sentido de que el concepto legal indeterminado há pretendido, proceso en el que no interfiere ninguna decisión de voluntad del aplicador, como es lo propio de quien ejercita una potestad discrecional. Las consecuencias de esse son capitales. Siendo la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados un caso de aplicación e interpretación de la Ley que há creado el concepto, eu juez puede fiscalizar tal aplicación, valorando si la solución a que com Ella se há llegado es la única solución justa que la

Ley permite. Esta valoración parte de una situación de hecho determinada, la que la prueba le ofrece, pero su estimación jurídica la hace desde el concepto legal y es, por tanto, una aplicación de la Ley. Em cambio, el juez no puede fiscalizar la entraña de la decisión discrecional, puesto que sea, ésta del sentido que sea, si se há producido dentro de lós limites de la remisión legal a la apreciación administrativa (y com respeto de lós demás limites generales que veremos), es necesariamente justa (como ló sería igualmente la solución contraria).

Portanto, o uso de conceitos jurídicos indeterminados não causa insegurança jurídica, nem confronta o princípio da legalidade tributária. Ao contrário, esses conceitos, possuindo apenas uma interpretação justa no caso concreto, se revelam um excelente instrumento para a tributação, na medida em que, além de dar segurança através da interpretação do Poder Judiciário, possibilita o uso de termos amplos, evitando os inconvenientes da taxatividade.

É preciso apenas advertir que a indeterminação dos conceitos não pode ser muito elevada, ou seja, não é recomendável que o grau de indeterminação seja muito alto, sob pena de que a Administração Pública atue com uma margem de livre apreciação na aplicação dos conceitos jurídicos indeterminados. É necessário que o “indivíduo possa ter a oportunidade de confrontar o seu comportamento à lei.” (DOURADO, 2007, p. 304).

A cláusula geral é uma hipótese legal dotada de grande generalidade destinada a abarcar um domínio de casos subordinados a seu tratamento jurídico. Em importante lição, Ricardo Lodi Ribeiro (2002) assim define as cláusulas gerais:

Ao lado dos conceitos indeterminados, a lei utiliza-se ainda, como técnica desvinculadora, as chamadas cláusulas gerais, que se traduzem na formulação da hipótese legal que, dada sua grande generalidade, abrange todo um domínio de casos subordinados a seu tratamento jurídico. São conceitos multisignificativos, que se contrapõem a uma elaboração casuística das espécies legais. A sua utilização pelo legislador não significa uma opção por conceitos abstratos, discricionários ou indeterminados, uma vez que não possuem qualquer estrutura própria, embora quase sempre resultem em um conceito indeterminado. (2002, p. 329).

As cláusulas gerais não prescrevem uma conduta, mas definem valores e parâmetros hermenêuticos. Por isso colocam em relevo o papel do intérprete, em especial do juiz para definição do caso concreto. No direito tributário, não se trata de definir uma cláusula geral tributária apta a abrigar todas as manifestações de capacidade

contributiva (RIBEIRO, 2002). Trata-se do uso de uma técnica legislativa que permita, em certos casos, que o intérprete chegue à decisão correta a partir de uma abstração. Essa técnica também se opõe à casuística e oferece vantagens relativas à isonomia e capacidade contributiva.

Do mesmo modo que os conceitos jurídicos indeterminados, o grau de abstração das cláusulas gerais não deve ser muito amplo, de forma a conferir à Administração várias opções. Aqui também existe apenas uma solução justa para o caso concreto. Apesar de defender neste trabalho o uso das cláusulas gerais no direito tributário, adverte-se que seu uso deve ser restrito, a fim de que não seja substituída a vontade do legislador pela vontade da Administração ou, em última análise, pela vontade do juiz.

Nesse momento se faz necessário enfatizar o marco teórico adotado na pesquisa, consistente na construção teórica do princípio da legalidade por José Casalta Nabais. Para esse autor, é necessário mitigar o princípio da determinação, no Brasil chamado de princípio da tipicidade ou legalidade estrita, tendo em vista o princípio da praticabilidade. Esse autor entende ser o princípio da legalidade de extrema importância no direito tributário, sendo necessário para a definição dos elementos essenciais do tributo. Entretanto, o autor lusitano permite uma maior margem de atuação da Administração por entender impossível uma determinação absoluta em lei, sendo que essa determinação acabaria por gerar novas indeterminações e lacunas não almejadas pelo legislador. Além disso, é preciso reconhecer que a complexidade da economia atual não permite uma taxatividade fiscal, sob pena de ofensa à isonomia e à capacidade contributiva. Para Nabais:

Mas esta pretensão do apuramento do real – mormente tratando-se da realidade econômica em permanente e acelerada evolução - , para além de conduzir a uma excessiva analítica da lei do imposto, capaz de pôr em causa a segurança jurídica que essa consideração do real visava salvaguardar, é, em larga medida, impossível de realizar ao nível das normas fiscais, não restando ao legislador outro remédio senão deixar essa função à administração fiscal a exercer aquando da aplicação das mesmas. Por isso, uma tributação ancorada na capacidade contributiva efectiva dos contribuintes singulares ou colectivos, ao invés da visão clássica (liberal), que reclamava uma legalidade fiscal e a consequente atribuição de uma dada “margem de livre decisão” à administração fiscal. Uma margem que, nomeadamente, lhe permita actuar eficazmente contra a fraude e a evasão fiscais, permitidas por um sistema que arvora a reserva de lei em valor absoluto, e deixe, por impossibilidade prática, de prever ou de prever adequadamente a tributação de factos que eminentes razões de justiça exigem. (2009, p.335).

Encontrando aqui pontos de contato da crise da lei com o direito tributário, Casalta Nabais (2009) assevera que o princípio da legalidade não carrega mais a carga garantística de outrora, tendo em vista os jogos de pressão que influenciam no processo legislativo. Além disso, também o Executivo não é mais entendido como um mal necessário ou um inimigo a ser combatido, tendo em vista a legitimidade dos governos no Estado Democrático de Direito. Por isso, o princípio da legalidade tributária deve ser mitigado para permitir a tributação em massa (praticabilidade) e uma atuação técnica do Executivo mais contundente. Nas palavras do autor lusitano:

Pois bem, tendo em conta todas as transformações que vimos de enumerar, fácil é concluir que o princípio da legalidade fiscal deixou de constituir a garantia de produção de um direito fiscal justo decorrente do consentimento dos contribuintes. De um lado, a lei já não está acima de qualquer suspeita, violando com alguma frequência os direitos dos cidadãos, mormente os da(s) minoria(s) vencida(s) no parlamento. De outro lado, o executivo já não se apresenta com o carimbo de inimigo número um das liberdades, uma vez que, para além da indiscutível legitimidade democrática de que actualmente goza, está frequentemente em melhores condições, mormente de ordem técnica, do que o parlamento para ser suporte da realização da ideia de direito e tutelar as exigências tradicionalmente imputadas à ideia de autoconsentimento dos impostos subjacente a legalidade fiscal. (2009, p. 340).

No Brasil, o princípio da praticabilidade poder ser apontado como consequência do princípio da eficiência, erigido a princípio constitucional pela Emenda Constitucional nº 19/1998. Esse princípio constitucional exige que a Administração Pública preste serviços públicos à população de forma eficiente, com vistas ao resultado. E não apenas nos serviços públicos se insere a eficiência, mas também aos serviços administrativos internos. Exige-se com esse princípio que a Administração pautar sua atuação voltada para os resultados, simplificação, desburocratização, economia e efetividade. Nas palavras de José dos Santos Carvalho Filho (2007):

Vale a pena observar, entretanto, que o princípio da eficiência não alcança apenas os serviços públicos prestados diretamente à coletividade. Ao contrário, deve ser observado também em relação aos serviços administrativos internos das pessoas federativas e das pessoas a elas vinculadas. Significa que a Administração deve recorrer à moderna tecnologia e aos métodos hoje adotados para obter a qualidade total da execução das atividades a seu cargo, criando, inclusive, novo organograma em que se destaquem as funções gerenciais e a competência dos agentes que devem exercê-las. Tais objetivos e que ensejaram as recentes ideias a respeito da administração gerencial nos Estados modernos (public management), segundo a qual se faz necessário identificar uma gerência pública compatível

com as necessidades comuns da Administração, sem prejuízo para o interesse público que impele toda a atividade administrativa. (2007, p. 24).

Na Administração Tributária, o princípio da eficiência vai exigir que os tributos sejam lançados de forma simples e menos onerosas, com utilização de tecnologia da informação e de métodos de tributação em massa. Nesse contexto, verifica-se a importância do princípio da praticabilidade consistente na adoção de técnicas que evitem a investigação exaustiva do caso isolado e a dispensa da colheita de provas difíceis (DERZI, 2007). Em obra de vulto sobre o assunto, Mizabel de Abreu Machado Derzi (2007) assim conceitua a praticabilidade:

Praticabilidade é o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis. Como princípio de economicidade e exequibilidade inspira o direito de forma global. Toda lei nasce para ser paliçada e imposta, por isso não falta quem erija a praticabilidade a imperativo constitucional implícito. Não se deve reduzir a extensão do princípio às atribuições de regulamentar as leis, inerentes às funções do Poder Executivo, constitucionalmente conferidas. A praticabilidade tem conotação mais ampla e é codeterminante de todas as formas de atividade estatal. Nesse sentido tem sido compreendida como um tipo de interpretação ou um desdobramento da tradicional regra teleológica, inspirada da fixação de inteligência e limites da compreensão das normas jurídicas. Segundo essa regra, deve-se coler o sentido da norma que acarrete aplicação mais cômoda, simples, econômica e funcional. (2007, p. 138-139).

O princípio da praticabilidade é imperativo para o lançamento de tributos em massa, tendo em vista o grande número de contribuintes e as complexidades da legislação tributária e dos fatos geradores definidos pelo legislador. Até mesmo nas situações favoráveis ao contribuinte, como as deduções, é inevitável o uso do princípio da praticabilidade.

Entretanto, deve-se atentar para o fato de que a praticabilidade entra em conflito com a taxatividade exigida pelo princípio da tipicidade fechada ou legalidade estrita. Mesmo se analisada a legalidade com a flexibilidade já apontada neste tópico, constitui a praticabilidade, muitas vezes, uma afronta à legalidade tributária. Isso porque, na praticabilidade, utiliza-se de tipos médios e frequentes para aplicação em massa da legislação tributária, em substituição à realidade do caso concreto. Tal expediente pode não raro ser um instrumento de injustiça e afronta à capacidade contributiva.

Assim, é necessário que seja conferido ao contribuinte o direito ao contraditório e ampla defesa nos lançamentos em massa, a fim de que o mesmo possa comprovar que seu caso não se coaduna com o padrão médio definido pela legislação tributária. Além disso, verifica-se que o regulamento é o instrumento utilizado pela administração para baixar normas de execução em massa da lei tributária, complementando conceitos, definindo critérios técnicos, instituindo procedimentos e prazos.

Fica por isso bem colocado o marco teórico do presente trabalho, pois a doutrina de José Casalta Nabais coloca o princípio da legalidade como resultado de uma mediação entre o princípio da determinação (tipicidade) e o princípio da praticabilidade, de forma a conferir segurança jurídica ao lançamento de tributos em massa.

Ao fim desse tópico, resgatando uma passagem já citada de José Casalta Nabais, verifica-se que a crise da lei atingiu em cheio a legalidade administrativa, mas trata-se de um fenômeno do direito e também no direito tributário vai deixar marcas.

As razões da crise da lei estão também presentes no direito tributário. A inflação legislativa, as injustiças criadas pela lei, a relevante atuação legislativa do Poder Executivo, a consolidação do constitucionalismo e o domínio da agenda do legislativo pelo Executivo são fatos que ocorrem no direito tributário.

No Brasil é patente a complexidade e o grande volume das leis tributárias. Além de existirem muitos e diferentes tributos, com o federalismo, observa-se numerosas legislações sobre os mesmos tributos em cada ente da federação.

As injustiças perpetradas pela legislação tributária brasileira são notórias quanto ao desrespeito do princípio da capacidade contributiva. A carga tributária constante dos tributos indiretos (IPI, ICMS, ISS, COFINS, CSLL, etc) é alta em relação aos países desenvolvidos, tornando as mercadorias e serviços onerosos à população. Além disso, esses impostos não diferenciam a capacidade contributiva, revestindo-se de extrema injustiça tributária. Ademais, os tributos sobre a renda são menores, com alíquotas máximas baixas comparadas aos estados europeus do bem estar social.

Conforme se verá no próximo capítulo, a atuação legislativa do Poder Executivo é bastante significativa, sob os protestos da doutrina e sob a aprovação dos tribunais. Também a vinculação à constituição tem se mostrado mais importante que a vinculação a lei, uma vez que a Constituição de 1988 é bastante extensa quanto à ordem tributária nacional. Por essa razão, muitas lides tributárias discutem dispositivos constitucionais e a adequação das leis a esses dispositivos.

Por último, também se verifica o domínio do processo legislativo em matérias tributárias pelo Executivo. Não apenas pela iniciativa das leis tributária, que diga-se, é sempre do Executivo, mas dos bastidores do legislativo, uma vez que a aprovação de leis tributárias tem alto custo político e requer amplas manobras e negociações para aprovação.

Neste contexto de crise da lei, verifica-se que ela ainda continua a ter muita relevância, em especial no direito tributário. Mas o princípio da legalidade deve ser entendido de forma a compatibilizar o autoconsentimento com as complexidades dos tempos atuais. Nesse sentido, é fundamental que a lei defina os elementos essenciais dos tributos (art. 97 do CTN), mas abra a possibilidade para que a Administração Tributária detenha instrumentos para concretizar a tributação. A legalidade tributária deve permitir que a Administração atue complementando conceitos, definindo critérios técnicos e determinado elementos não essenciais do tributo.

3.4. Conclusão parcial

Concluindo, verifica-se que a legalidade tributária prevista na Constituição e no CTN limita-se a exigir lei para a instituição e o aumento do tributo e para definição dos elementos essenciais da obrigação tributária. Além disso, é possível a utilização de tipos, conceitos jurídicos indeterminados e cláusulas gerais no direito em geral e também no direito tributário. Não se trata de mecanismos de burla à legalidade, mas de técnicas legislativas visando dotar a lei de perenidade e permitir que a mesma abarque todos os casos possíveis da vida, conforme almejado pelo legislador.

Ante o exposto, podemos chegar a um conceito da legalidade tributária consistente em tornar obrigatória a lei para instituição e majoração dos tributos e para definição dos

elementos essenciais da obrigação tributária, sendo permitido o uso de técnicas legislativas para garantir a aplicação da lei tributária ao caso concreto.

Neste ponto do trabalho, é possível chegar às seguintes conclusões sobre o princípio da legalidade tributária:

- a) A legalidade tributária é um dos princípios fundamentais do direito tributário, possuindo grande importância por exigir o autoconsentimento do contribuinte para a instituição e majoração de tributos, favorecendo a democracia. Além disso, o princípio da legalidade tributária confere ao sistema tributário segurança jurídica;
- b) A tipicidade fechada, conforme defendida por Alberto Xavier, origina-se de premissa equivocada, confundido-se Tatbestand com tipo, conforme denunciado por Misabel Derzi. Para Karl Larenz o tipo é sempre aberto, pois significa um padrão médio;
- c) O princípio da legalidade tributária não se confunde e não se coaduna com a tipicidade fechada e legalidade estrita defendida por grande parte da doutrina. Essa doutrina foi formulada em período ditatorial no qual o apego extremo à legalidade se justificava para defesa da democracia e como resistência ao regime de exceção;
- d) O princípio da determinação, como exigência de taxatividade, classificação e exclusivismo legal, conforme lecionado por Alberto Xavier não encontra fundamento jurídico na Constituição e nem no CTN;
- e) A legalidade exigida pela Constituição e pelo CTN limita-se à obrigatoriedade de lei para instituição e majoração dos tributos e para definição dos seus elementos essenciais enumerados no art. 97 do CTN;
- f) É possível a utilização de conceitos jurídicos indeterminados e cláusulas gerais no direito tributário, bem como uma maior atuação legislativa do Poder

Executivo para complementar conceitos, definir critérios técnicos e instituir elementos não essenciais do tributo.

Além do conceito que aqui se formulou e das conclusões pontuadas, é preciso investigar um pouco mais a legalidade tributária tendo em vista a atuação do Poder Executivo. Já foram analisados superficialmente os poderes legislativos da Administração Pública e sua aplicação para o direito tributário, mas é hora de aprofundar o estudo sobre a amplitude do regulamento na tributação. Isso porque, mesmo que seja a legalidade tributária entendida como a conceituada neste trabalho, ainda vão existir casos nos quais os limites da legalidade serão colocados à prova, como as delegações legislativas de elementos essenciais da obrigação tributária.

Colocadas essas ponderações em relação ao princípio da legalidade tributária, pode-se agora analisar a extensão do uso do regulamento no direito tributário, ponto central deste trabalho.

4. O REGULAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Como já demonstrado anteriormente, a função do regulamento no direito tributário, de acordo com a doutrina tradicional, é detalhar a aplicação de uma lei. O regulamento não poderia inovar na ordem jurídica e não poderia determinar base de cálculo, alíquota, fato gerador e demais elementos necessários à aferição prévia do tributo pelo contribuinte. A Constituição e o CTN dispõem sobre algumas exceções, mas a regra é a utilização do poder regulamentar com muita reserva.

No entanto, muitas vezes, a Administração Pública age de maneira diversa. Verifica-se, na prática, que algumas leis foram aprovadas passando à Administração o poder para definição de elementos da base de cálculo de certos tributos. Além disso, o Fisco passou a regulamentar prazos, procedimentos, obrigações acessórias, conceitos, dentre outros.

No direito tributário importa analisar principalmente os limites do regulamento de execução e do regulamento delegado. Conforme já mencionado, o regulamento de execução insere-se no conceito clássico da doutrina, sendo emanado para fiel execução de lei e, em regra, direcionado aos servidores públicos. Além disso, não poderia inovar a ordem jurídica criando direitos e deveres novos (exceto as obrigações acessórias conforme se verá adiante).

A função principal do regulamento de execução é tornar possível a execução de determinada lei que, a princípio, não poderia ser aplicada sem a elucidação de conceitos, instituição de documentos e procedimentos, a indicação das autoridades responsáveis dentro da Administração Pública. Nesse caso, a matéria já se encontra bem detalhada no texto da lei, mas pode gerar dúvidas e interpretações divergentes. O regulamento atua então como uniformizador do tratamento dispensado pela Administração aos contribuintes, permitindo que todos os servidores públicos envolvidos atuem com o mesmo grau de certeza perante os diversos contribuintes. O regulamento de execução é um instrumento para realização do princípio da isonomia.

Ainda no caso do regulamento de execução, importa dizer que ele deve ser usado de forma restritiva, sem trazer inovações não previstas em lei e nem permitir à Administração atuar de forma discricionária e arbitrária na definição do tributo devido.

Mas nada impede que defina conceitos e preencha os conceitos jurídicos indeterminados. Além disso, deve o regulamento de execução tornar clara a forma pela qual a Administração irá aplicar o texto da lei aos contribuintes.

Já o regulamento delegado diverge do de execução pela amplitude de escolha dada pelo legislador à Administração Pública. No regulamento delegado, o legislador prefere que a administração efetue determinadas escolhas, abrindo mão expressamente de seu poder decisório.

O regulamento delegado possui semelhança com a lei delegada. No entanto, deve o regulamento ser menos amplo e conter os *standards* necessários para balizar e limitar a atuação do Executivo. É contrária à Constituição a utilização do regulamento delegado para camuflar uma verdadeira delegação de lei.

A delegação via regulamento deve proporcionar à Administração uma margem de discricionariedade limitada para efetuar escolhas dentro dos limites da delegação. Muitas vezes, a delegação regulamentar permite a longevidade dos dispositivos legais, visto que, se minuciosamente previstos em lei, poderiam se tornar rapidamente obsoletos e prejudiciais ao bom funcionamento da Administração Tributária. Esses regulamentos são importantes para evitar modificações frequentes nas leis.

Tanto no regulamento de execução quanto no delegado, verifica-se a presença da discricionariedade técnica. Não se trata de verdadeira discricionariedade ou margem de livre apreciação, mas de definição técnica através da ciência e não do direito. Em muitos casos, são outras disciplinas e não a jurídica que vai identificar e caracterizar os elementos legais, sem margem para que o Executivo possa escolher. Neste caso, o legislador passa a atribuição ao Executivo para definir tecnicamente conceitos legais, tendo em vista que o mesmo possui a estrutura administrativa adequada para tal mister.

A seguir serão expostas situações em que o regulamento pode ser utilizado, com o posicionamento da doutrina e jurisprudência.

4.1. Obrigações acessórias

As obrigações acessórias, previstas no art. 113, §2º do CTN, são deveres comissivos ou omissivos impostos aos contribuintes e terceiros, visando à exatidão e veracidade das informações necessária para a cobrança dos tributos e, principalmente, para combater a sonegação, contribuindo para o bom funcionamento do sistema tributário.

Diferente da obrigação tributária principal, as obrigações acessórias não têm cunho patrimonial. Roque Carrazza (1981) critica o termo “obrigação acessória”, afirmando que seria mais adequado o termo “deveres instrumentais”, uma vez que existem obrigações acessórias sem existir uma obrigação principal.

O mencionado autor conceitua a obrigação acessória como sendo o “plexo de deveres instrumentais (positivos ou negativos) que gravitam em torno do tributo, colimando facilitar a aplicação rigorosa da norma jurídica que o previu” (CARRAZZA, 1981, p. 26).

Apesar do art. 97 do CTN não incluir as obrigações acessórias na legalidade estrita, afirma Roque Carrazza que não poderia o regulamento instituir obrigações acessórias por afronta ao princípio da legalidade. Seguem suas palavras:

Buscando a coerência com relação às premissas que adotamos, vemos que o regulamento existe para tornar efetivo o cumprimento do dever instrumental criado pela lei. Nada mais. Assim, se ela obriga uma classe de comerciantes a manter livros fiscais é o regulamento que irá dizer qual o tipo, o tamanho e o modelo dos mesmos e qual a forma de preenchê-los, de molde a facilitar-lhes o manuseio.

Nem se objete que os deveres instrumentais, de tão singelos, são de fácil cumprimento e que, destarte, nada obsta sejam veiculados por regulamentos. A argumentação, impressionante, é, porém, confutável.

Antes de mais nada, impende assinalar que ela não é jurídica, mas sociológica e, ainda que procedente, não teria o condão de se sobrepor ao princípio da legalidade.

Nem por isto, porém, corresponde à verdade, pelo menos na maioria dos casos. De regra, para cumprir os deveres instrumentais, o contribuinte ou o terceiro a ele relacionado, precisa mobilizar pessoal, efetuar gastos (adquirindo livros, mandando imprimir notas fiscais, etc.), dispor de espaço (para acondicionar as guias de recolhimento, para possibilitar, aos agentes do Fisco, o exame da documentação etc.), contratar mão-de-obra especializada (contadores, advogados, economistas etc.) e assim por diante. Tais providências demandam, sem dúvida, tempo e dinheiro. (CARRAZZA, 1981, p. 44-45)

Essas palavras demonstram o pensamento de parte da doutrina, geralmente aqueles autores defensores do princípio da tipicidade já mencionados anteriormente. No entanto,

autores como Hugo de Brito Machado e Marilene Talarico Martins Rodrigues pensam de forma diametralmente oposta, considerando que o regulamento pode criar obrigações acessórias. Essa última autora chega a dizer que, caso não fosse possível a instituição de obrigações acessórias por regulamento, “desnecessária e inócua se configuraria a existência desse ato normativo” (RODRIGUES, 1992, p. 171).

De fato, o próprio CTN deixa claro que as obrigações acessórias podem ser instituídas pela legislação tributária (art. 113). Sabe-se que o termo legislação tributária, por força do art. 96 do CTN, compreende o regulamento. Conclui-se assim, que o regulamento pode criar obrigações acessórias.

Esse é o entendimento do STJ, que, em diversos julgados admite a imposição de deveres instrumentais por decreto e por todos os outros meios permitidos pelo CTN, inclusive convênios estaduais ratificados por decreto. Veja-se ementa de recente acórdão:

TRIBUTÁRIO. PROGRAMA APLICATIVO FISCAL. CUPOM FISCAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONVÊNIO DO CONFAZ. DECRETO ESTADUAL. A utilização do Programa Aplicativo Fiscal Emissor de Cupom Fiscal é uma obrigação acessória, e como tal, pode ser instituída por convênio e ratificada por decreto estadual (CTN, art. 100, IV). Recurso ordinário desprovido.²²

Não se verifica nenhum problema no uso do regulamento para instituição de obrigações acessórias. No entanto, deve-se evitar que os deveres impostos ao contribuinte e terceiros sejam desnecessários e onerosos. Os deveres devem ser utilizados na medida certa, possibilitando o correto recolhimento do tributo pelos meios mais simples possíveis.

Por fim, vale dizer que a cominação de penalidades pelo descumprimento das obrigações acessórias previstas em regulamento devem estar dispostas, mesmo que genericamente, em lei. Isso porque as penalidades são elementos sob o pálio da reserva de lei, nos termos do art. 97, V do CTN.

²² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 38118/RR. 1ª Turma. Rel. Min. Ari Pargendler, julgado em 27/11/2012. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=201201094210&dt_publicacao=03/12/2012>. Acesso em 06/03/2013.

4.2. Exceções constitucionais ao princípio da legalidade

A possibilidade de alteração de alíquotas por regulamento é uma exceção ao princípio da legalidade prevista na própria Constituição da República. Essas exceções se limitam a alguns tributos de caráter extrafiscal e as razões são muito lógicas. Uma vez que o objetivo desses tributos não é a arrecadação, embora possam se prestar a esse fim, mas a intervenção na economia e proteção dos interesses nacionais, sejam da indústria nacional ou interesses públicos (impedir o desabastecimentos, por exemplo), permitiu a Constituição que a alíquota de alguns tributos pudesse ser reduzida e majorada por ato infralegal.

Essa exceção ao princípio da legalidade tributária se justifica para dotar o Poder Executivo de instrumentos de rápida atuação no mercado. A depender do moroso processo legislativo, as medidas de intervenção por manipulação de tributos não surtiriam os efeitos necessários no tempo certo.

Os impostos discriminados no art. 153, incisos I, II, III, IV e V (II, IE, IPI e IOF) podem ter suas alíquotas reduzidas ou majoradas por regulamento, dentro dos limites definidos por lei (art. 153,§ 1º). Observe-se apenas que, no caso do IPI, deve-se respeitar a espera nonagesimal.

Também a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível – CIDE-Combustível – pode ter sua alíquota reduzida por decreto, mas somente reestabelecida também por decreto, não podendo ser superior ao definido pela legislação.

Além disso, o ICMS incidente sobre combustíveis pode ter sua alíquota definida mediante convênios interestaduais, celebrados no âmbito do Conselho de Política Fazendária – CONFAZ. Também nesse caso o dispositivo constitucional menciona que a alíquota pode ser reduzida e reestabelecida.

Essas últimas duas exceções foram introduzidas na Constituição através da Emenda Constitucional nº 33/2001.

4.3. Fixação de Prazos

A possibilidade de instituição de prazo para pagamento de tributo por regulamento foi uma questão objeto de julgamentos no STF. Duas situações justificaram a manifestação do STF: a legislação paulista de ICMS que delegou ao Executivo a definição do prazo para recolhimento do imposto e a legislação federal que delegou ao Ministro da Fazenda poderes para definição do prazo de recolhimento do IPI.

Nesses julgados, discutiram-se os limites da legalidade tributária, da estrita legalidade e da delegação legislativa em matéria tributária. Em ambos os acórdãos, oriundos dos autos do Recurso Extraordinário nº 203.684-6 e Recurso Extraordinário nº 140.669-1, ficou estabelecido que não ofende à Constituição a fixação de prazo para vencimento das obrigações tributárias em regulamento. Vejam-se as ementas:

EMENTA: ICMS. DECRETO Nº 33.707/91-SP: ANTECIPAÇÃO DO PRAZO DE RECOLHIMENTO. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA LEGALIDADE, ANTERIORIDADE E VEDAÇÃO DE PODERES LEGISLATIVOS.

Não se compreende no campo reservado à lei a definição de vencimento das obrigações tributárias, legítimo o Decreto nº 33.707/91, que modificou a data de recolhimento do ICMS.

Improcedência da alegação no sentido de infringência ao princípio da anterioridade e vedação de delegação legislativa.

Recurso extraordinário não conhecido.²³

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPI. ART. 66 DA LEI 7.450/85, QUE AUTORIZOU O MINISTRO DA FAZENDA A FIXAR PRAZO DE RECOLHIMENTO DO IPI, E PORTARIA Nº 266/88/MF, PELA QUAL DITO PRAZO FOI FIXADO PELA MENCIONADA AUTORIDADE. ACÓRDÃO QUE TEVE OS REFERIDOS ATOS POR INCONSTITUCIONAIS.

Elemento do tributo em apreço que, conquanto não submetido pela constituição ao princípio da reserva legal, fora legalizado pela Lei 4.502/64 e assim permaneceu até a edição da Lei nº 7.450/85, que, no art 66, o deslegalizou, permitindo que sua fixação ou alteração se processasse por meio da legislação tributária (CNT, art. 160), expressão que compreende não apenas as leis, mas também os decretos e as normas complementares. (CTN, art. 96).

Orientação contrariada pelo acórdão recorrido.

²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 203684/SP. 1ª Turma. Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 20/05/1997. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=238923>>. Acesso em 06/03/2013.

Recurso conhecido e provido.²⁴

No primeiro julgamento, relativo à legislação paulista de ICMS, o recurso extraordinário manejado por contribuinte contra o Estado de São Paulo, não foi conhecido por entenderem os ministros que não houve ofensa aos preceitos constitucionais. No voto do Ministro Ilmar Galvão, que foi seguido pelos demais ministros, ficou estabelecido que a definição de prazo para recolhimento de impostos não se encontra sob o princípio da reserva da lei, visto que tal atribuição não se encontra no art. 97 do CTN.

Já no julgamento do RE 140.669-1, que discutia a constitucionalidade da legislação do IPI que deslegalizou a fixação de prazo para o recolhimento desse imposto, houve sérias divergências entre os Ministros do STF. O Ministro Relator Ilmar Galvão proferiu voto no mesmo sentido do proferido no acórdão do ICMS paulista, aduzindo que a definição de prazos não se encontra sob a reserva de lei, visto não estar elencado no art. 97 do CTN. Além disso, analisou a combinação do art. 160 com o art. 96 do CTN para concluir que esse diploma legal autoriza o uso do regulamento para fixação de prazo para recolhimento de tributos.

O art. 96 define o que seja “legislação tributária”, incluindo o regulamento, e o art. 160 fixa um prazo genérico de 30 dias para recolhimento do tributo, quando a legislação tributária não disponha de outra forma. Por isso, poderia a legislação tributária e, conseqüentemente, o regulamento, definir o prazo para cumprimento da obrigação tributária. Veja-se:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

Assim, conclui o Ministro Relator dizendo que não somente por leis pode ser fixado o prazo para vencimento do crédito tributário, mas por qualquer outro meio inserido no

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 140669/PE. Pleno. Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 02/12/1998. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208415>>. Acesso em 06/03/2013.

conceito de legislação tributária, inclusive o regulamento. O Ministro Marco Aurélio discordou, sob alegação de que a segurança jurídica entre Fisco e contribuinte exige estabilidade por meio de lei, não sendo possível que a legislação permita “ao sabor de políticas momentâneas, agasalhar-se a modificação de prazo para recolhimento de tributos mediante ato de Ministro de Estado”. Saiu vencedora a tese do Ministro Relator, que se tornou referência para julgamentos futuros.

Esses julgamentos trouxeram elementos importantes para delimitação do sentido da legalidade tributária. Primeiramente, a estrita legalidade ficou limitada aos elementos constantes do art. 97 do CTN. Assim, outros elementos não constantes desse rol estariam fora da reserva de lei. Em segundo lugar, verificou a importância dada pelo CTN ao regulamento, inserindo-o no conceito de legislação tributária. Além disso, ficou claro que é possível a delegação legislativa em matérias não incluídas na reserva de lei.

Importa dizer sobre esse assunto, que a fixação de prazos é matéria eminentemente administrativa do Fisco. Pode-se afirmar que, visando a adimplência dos tributos, a Administração Tributária não teria interesse em estipular prazos que dificultassem o pagamento do tributo. Ao contrário, verifica-se na prática a dilação de diversos prazos em benefício do contribuinte, como em programas de anistia, para cumprimento de obrigações acessórias e para benefícios fiscais. Desta forma, mostram-se os prazos como elementos fundamentais de gestão tributária, permitindo ao Fisco uma melhor gestão do lançamento dos tributos.

4.4. Casos do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana e do Imposto sobre Veículos Automotores

Uma situação marcante, que demonstrou o Superior Tribunal de Justiça abraçando a tese da legalidade estrita defendida pela doutrina tradicional, é a Súmula nº 160, que dispõe o seguinte: “é defeso, ao município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.”²⁵

²⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 160. julgado em 12/06/1996. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=160&b=SUMU>. Acessado em: 18 de março de 2013.

Esta súmula se originou de julgados que tinham por fundamento jurídico o §2º do art. 97 do CTN que proíbe o aumento de impostos acima da atualização do valor monetário sem lei. Mas não a atualização monetária que acompanha o mercado imobiliário, mas somente dentro dos índices inflacionários oficiais. Acima disso, seria necessária a aprovação de uma lei para o estabelecimento do valor venal dos imóveis aplicados pelo mercado. Além disso, argumentou-se que no direito tributário vige a legalidade estrita no sentido de exigir que todos os elementos da obrigação tributária estejam exaustivamente previstos em lei.

No entanto, da leitura de julgados do STF e STJ sobre o assunto, verifica-se que a real motivação deste entendimento foi política, uma vez que vários municípios passaram a reajustar anualmente os valores venais através de decreto, muitas vezes acima do valor de mercado e em percentuais muito elevados de um ano para o outro, resultando em aumentos muito expressivos no valor do IPTU. Tal conduta de muitos Municípios resultou em surpresa e insegurança aos contribuintes.

O primeiro julgado do STF que limitou ao decreto o reajuste monetário dos valores foi o RE 87.763. Neste julgado, de relatoria do Ministro Moreira Alves, estabeleceu-se que “o §2º do art. 97 do Código Tributário Nacional diz respeito, somente, à correção monetária do valor venal do imóvel (base de cálculo do imposto predial), não alcançando reavaliação mesma (reavaliação econômica) desse valor venal.” Ficou decidido pelo Tribunal Pleno que para “se atribuir outro valor venal ao imóvel, que não o decorrente do anterior mais a correção monetária, é mister lei, não bastando, para isso, simples decreto.”²⁶

Com todo respeito aos que defendem essa posição, afirma-se neste trabalho que a mesma não possui respaldo junto à legislação pátria. O legislador já definiu a base de cálculo do imposto, qual seja, o valor venal do imóvel. A aferição deste valor deve ser realizado pela Administração Fazendária junto ao mercado imobiliário. É completamente desnecessária uma lei para definir o valor venal, mesmo em se tratando em avaliação em massa via planta de valores. Corre-se o risco de a lei que definir os

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 87.763. Min. Relator Moreira Alves. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=179840>>. Acessado em: 18 de março de 2013.

valores (geralmente chamada de planta genérica de valores imobiliários), na verdade, não corresponder ao valor venal do mercado imobiliário. Trata-se de atividade administrativa do Fisco e não matéria de lei.

Ademais, verifica-se que o dispositivo contido no §2º do art. 97 do CTN não pode ser interpretado da maneira feita pelo STF. Na verdade, o que esse dispositivo permite é a atualização do valor monetário relativo à base de cálculo do tributo sem lei. Existem várias formas de se atualizar cada bem. Por exemplo, nos contratos de aluguel de imóveis, geralmente, vem estipulado que o índice de correção anual do valor do aluguel é o IGP-M. Este índice é fruto de uma pesquisa da Fundação Getúlio Vargas sobre o comportamento dos valores dos alugueis no país. Portanto, ele reflete a atualização de determinado segmento do mercado.

Existem outros índices que analisam a situação da inflação tendo como base diversos produtos como os índices do IBGE (IPCA e INPC). Contudo, esses índices não refletem a evolução do mercado imobiliário de cada cidade. Não existe nenhum índice para isso, apesar de existirem índices que auxiliam na atualização, como o valor do custo da construção civil dado pelo SINDUSCON (Sindicato da Indústria da Construção Civil) de cada Estado.

A única forma de se atualizar o valor venal é um levantamento em campo conjugado com informações das transações imobiliárias. Trata-se de uma atividade tipicamente administrativa do Fisco. Mesmo em se tratando de uma padronização ou presunção dos valores venais, é possível sua atualização por regulamento, desde que seja dado ao contribuinte o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Luciano Amaro (2012) também defende o uso do regulamento para a atualização do valor venal dos imóveis para o lançamento dos tributos imobiliários. Para esse autor não se trata de atualizar o valor referente a fato gerador ocorrido no passado, mas relativo “à modificação da medida de valor de certa situação material permanente que, em sucessivos períodos de tempo, realiza em cada um deles o fato gerador do tributo”²⁷ (2012, p. 136).

²⁷ Nas palavras de Luciano Amaro (2012, p. 136): “Não configura majoração de tributo (e, portanto, não requer lei) a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo (art. 97, §2º). Tal se dá, por

No entanto, o entendimento do STF tem trazido sérias dificuldades para os Municípios. Como qualquer lei que resulte em aumento de impostos é bastante difícil de ser aprovada no parlamento, frequentemente ocorre somente a atualização monetária dos valores venais pelos índices oficiais de inflação por decreto, sem observância do mercado imobiliário. E quando, finalmente, consegue-se aprovar uma lei que reajusta os valores, o aumento é muito significativo.

Discorrendo sobre a fixação do valor venal em plantas definidas pelo executivo, Misabel Derzi (2007), apesar de concordar que a definição do valor venal individual de cada imóvel é atividade própria da autoridade fiscal, afirma que o “modo de raciocinar padronizante da Administração que simplifica a execução da lei fiscal criando presunções, por meio de valores e somatórios fiscais, ofende os princípios da legalidade, indelegabilidade de funções e justiça tributária individual.” Em que pese o brilhantismo dos argumentos da professora mineira, os mesmo não devem prosperar em vista das razões já mencionadas.

Em sentido contrário, mas em situação bastante similar, tem-se jurisprudência majoritária do Supremo Tribunal Federal, permitindo que os Estados definam o valor venal dos veículos automotores por ato do poder executivo. A ementa a seguir demonstra este entendimento:

IPVA – ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. Não implica ofensa à Constituição Federal o estabelecimento de alíquotas diferenciadas conforme a destinação do veículo automotor. Precedentes: Agravos Regimentais nos Recursos Extraordinários nº 414.259/MG e nº 466.480/MG, ambos relatados na Segunda Turma, pelo Ministro Eros Grau; e Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 167.777/SP, Segunda Turma, de minha relatoria, entre outros. IPVA – AUTOMÓVEIS USADOS – VALOR VENAL – DEFINIÇÃO PELO PODER EXECUTIVO. Prevendo a lei a incidência da alíquota do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA sobre o valor venal do veículo, não conflita com a Carta da República a remessa da definição do quantitativo ao Executivo.²⁸

exemplo, com os tributos que incidam sobre a propriedade imobiliária: se, em dado período a base de cálculo era de 1.000 (pois esse era o valor do bem), e, em dado período seguinte, o valor do bem passa a ser 1.500, ou cai para 800 (independentemente de tratar-se de modificação decorrente de valorização ou desvalorização, ou de inflação ou deflação, ou da conjugação de quaisquer desses fatores), não se requer a edição de lei para atualizar o valor monetário do bem, que é a base de cálculo do tributo. (...)”

²⁸BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 424991/MG. 1ª Turma. Rel. Min. Marco Aurélio Melo, julgado em 13/09/2011. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628643>>. Acesso em 06/03/2013.

Assim, como exemplo reproduz-se a seguir legislação mineira (Lei estadual 14.937/2003), delegando competência ao Secretário de Estado da Fazenda para determinar o valor venal do veículo usado:

Art. 7º A base de cálculo do IPVA é o valor venal do veículo.

§ 1º Tratando-se de veículo novo, a base de cálculo é o valor constante no documento fiscal referente à transmissão da propriedade ao consumidor.

§ 2º Tratando-se de veículo usado, para os efeitos de obtenção do valor venal de que trata o caput, será observado:

I - em relação a veículo rodoviário ou ferroviário, **o valor divulgado pela Secretaria de Estado de Fazenda, com base nos preços médios praticados no mercado, pesquisados em publicações especializadas e, subsidiariamente, na rede revendedora**, observando-se espécie, marca, modelo, potência, capacidade máxima de tração e carga, ano de fabricação e tipo de combustível utilizado; (grifo nosso).

Essa forma de se chegar ao valor venal dos veículos usados é bastante coerente e segue a lógica do princípio da praticabilidade, dando ao Fisco o poder de definir, dentro da realidade de mercado, a base de cálculo do IPVA.

Caso o Executivo ultrapasse a delegação legal, fixando valores acima do mercado, estará agindo contra o princípio da legalidade e contra a delegação contida na lei. Em todo caso, quando o contribuinte não concorde com o valor venal fixado através de plantas de valores pode contestar administrativamente.

Tanto no caso do IPTU quanto no caso do IPVA, o que se discute é se pode a Administração, através de ato infralegal, executar atividades administrativas de fixação de elementos da base de cálculo de imposto através de plantas genéricas de valores. É claro que não se trata de definir a base de cálculo desses impostos, mesmo porque isso já foi feito na Constituição e no CTN. Mas trata-se de aferir se a Administração pode utilizar o poder regulamentar para criar parâmetros genéricos e não individuais para a definição da base de cálculo destes impostos.

Verificou-se que o Judiciário foi contraditório, autorizando no caso do IPVA e negando o uso do poder regulamentar para atualização da base de cálculo do IPTU. Ressalte-se apenas, que no caso do IPVA, existem tabelas e índices muito precisos sobre o valor venal de veículos automotores, produzidos por institutos privados. Por isso, é mais fácil para o contribuinte verificar se o valor atribuído ao seu veículo está dentro da realidade de mercado. O mesmo não acontece com os imóveis.

Além disso, no caso dos veículos a tendência é a desvalorização através dos anos, tornando o imposto incidente menos gravoso. Mas nos imóveis, pode ocorrer tanto a desvalorização, quanto a valorização, sendo esta última muito mais frequente. Na valorização dos imóveis ocorre a majoração do valor do imposto. Isso não significa que se trata de uma majoração realizada pela Administração com o objetivo de aumentar a arrecadação. Ao contrário, essa majoração é decorrência inevitável do objeto escolhido para a tributação. O não reajuste pelos valores do mercado acarreta redução do tributo, aí sim, existindo necessidade de lei nos termos do art. 97, II do CTN.

Neste trabalho, defende-se que não fere o princípio de legalidade o uso de plantas genéricas por regulamento para fixação do valor venal de imóveis e veículos automotores, desde que sejam produzidas por equipe técnica, dentro dos valores do mercado, e que seja garantido ao contribuinte o contraditório e ampla defesa, com possibilidade de avaliação individual do seu patrimônio.

4.5. Caso da Contribuição para Custeio do Seguro de Acidente de Trabalho

Outro caso em que se discutiu a questão de definição dos elementos da base de cálculo de tributo por regulamento foi o caso da Contribuição para Custeio do Seguro de Acidente de Trabalho - Contribuição do SAT, julgado pelo STF no Recurso Extraordinário nº 343.446-SC. Discutia-se a constitucionalidade de dispositivo da Lei 8.212/91, dentre outros temas. Esse diploma legal atribuiu ao Executivo o poder de enquadrar as empresas, de acordo com estatísticas do Ministério do Trabalho, nos graus de risco leve, médio e grave para definição da alíquota da Contribuição do SAT. Além disso, o conceito de "atividade preponderante" também caberia ao Executivo, uma vez que a lei não definiu esse conceito.

O mencionado julgado concluiu que a definição dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave" por decreto do Executivo, não implica ofensa ao princípio da legalidade tributária já que a lei havia definidos todos os elementos da hipótese de incidência. Nas palavras do ministro Carlos Velloso "as Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os

elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida.” Veja-se a ementa do julgado:

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I.

I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.

II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais.

III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I.

IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.

V. - Recurso extraordinário não conhecido.²⁹

Discutiu-se muito neste julgado o regulamento delegado *intra legem e praeter legem*. O primeiro seria considerado constitucional, uma vez que seria editado para fiel execução de lei, e o segundo seria inconstitucional, vez que editado além dos dispositivos legais. Uma questão central era saber até que ponto podia o Legislativo delegar funções/atribuições ao Executivo no direito tributário sem violar o princípio de legalidade.

Foi decidido que a complementação dos conceitos já mencionados em regulamento não ofende a legalidade tributária prevista no art. 97 do CTN, uma vez que a lei prevê elementos capazes de limitar a ação regulamentar do Executivo. No caso presente, apesar de a regulamentação poder majorar o tributo devido, a margem de atuação do Executivo limita-se a aspectos técnicos que devem ser comprovados. Caso a Administração exceda a delegação legislativa, estará agindo fora dos *standards* previstos pela lei, fulminado de nulidade o ato regulamentar.

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 343446/SC. Pleno. Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 20/03/2003. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261045>>. Acesso em 06/03/2013.

Em outras palavras, o que se estabeleceu foi que os elementos do art. 97 do CTN já haviam sido definidos pela legislação. No entanto, devido à complexidade da matéria (diversos graus de risco de acidente de trabalho nas empresas existentes no país e a evolução das estatísticas relacionadas) é melhor que o Executivo, que possui a estrutura técnica adequada (no caso o Ministério do Trabalho), defina e atualize os conceitos necessários para a formação da base de cálculo da Contribuição para custeio do SAT.

Esse caso é de suma relevância para o presente trabalho uma vez que se relaciona aos elementos essenciais da obrigação tributária. Não se trata aqui de definir um elemento externo aos elencados no art. 97 do CTN, como os prazos e obrigações acessórias, mas da base de cálculo do tributo com reflexos no enquadramento de alíquotas. No conceito de atividade preponderante, utiliza-se o legislador de um conceito jurídico indeterminado, que, como visto, pode e deve ser utilizado no direito tributário. Mas em relação ao enquadramento das empresas nos graus de risco de acordo com ato infralegal emitido pelo Ministro do Trabalho, verifica-se uma atividade legislativa do executivo que se relaciona intimamente com os elementos essenciais da obrigação tributária.

A atribuição dada ao Executivo neste caso não permite que o mesmo use de discricionariedade para cumprir a delegação conferida. Mas deve se ater a dados técnicos estatísticos, que se não forem verdadeiros invalidam o ato, pois nesta situação, estaria a Administração agindo fora da delegação conferida pelo legislador. Pode-se afirmar que neste caso está presente a discricionariedade técnica, uma vez que será a estatística que definirá o grau de risco e não o direito.

De toda forma, ficou definido pela Corte Suprema que, mesmo nos elementos essenciais do tributo, cabe o uso do regulamento para complementar conceitos e para definições técnicas.

4.6. Caso ICMS substituição tributária

Outra situação que também foi enfrentada pelos tribunais superiores diz respeito à substituição tributária no ICMS. Com o objetivo de combater a sonegação e facilitar a arrecadação do ICMS, os estados passaram a efetuar substituições tributárias “para frente” e “para trás”. Essa substituição consiste em tornar responsável tributário certo

seguimento da cadeia produtiva de determinada mercadoria, evitando-se assim, a cobrança em milhares de estabelecimentos.

A substituição “para trás” não acarreta prejuízos à legalidade tendo em vista que o fato gerador já ocorreu e pode ser tributado no valor real. Já na substituição tributária “para frente”, ocorre a antecipação do recolhimento do imposto sobre uma transação futura em valor presumido pelo Estado. Para tanto, os estados publicam atos infralegais definindo a margem de valor agregado para servir de base de cálculo desta cobrança por antecipação.

Desta forma, ocorre a fixação da base de cálculo do ICMS por ato do poder executivo em valor que pode ser diverso do real. Neste cenário, visualizam-se dois problemas: a fixação de critério por decreto para valoração da base de cálculo sobre fato gerador que não ocorreu e possibilidade de fixação da margem de valor agregado em patamar acima da realidade.

O Supremo Tribunal Federal, instado a se manifestar acerca da possibilidade jurídica da substituição tributária “para frente”, se posicionou favoravelmente. Veja-se:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DE SÃO PAULO. COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS. ART. 155, § 2º, XII, B, DA CF/88. CONVÊNIOS ICM Nº 66/88 (ART. 25) E ICMS Nº 107/89. ART. 8º, INC. XIII E § 4º, DA LEI PAULISTA Nº 6.374/89. O regime de substituição tributária, referente ao ICM, já se achava previsto no Decreto-Lei nº 406/68 (art. 128 do CTN e art. 6º, §§ 3º e 4º, do mencionado decreto-lei), normas recebidas pela Carta de 1988, não se podendo falar, nesse ponto, em omissão legislativa capaz de autorizar o exercício, pelos Estados, por meio do Convênio ICM nº 66/88, da competência prevista no art. 34, § 8º, do ADCT/88. Essa circunstância, entretanto, não inviabiliza o instituto que, relativamente a veículos novos, foi instituído pela Lei paulista nº 6.374/89 (dispositivos indicados) e pelo Convênio ICMS nº 107/89, destinado não a suprir omissão legislativa, mas a atender à exigência prevista no art. 6º, § 4º, do referido Decreto-Lei nº 406/68, em face da diversidade de estados aos quais o referido regime foi estendido, no que concerne aos mencionados bens. A responsabilidade, como substituto, no caso, foi imposta, por lei, como medida de política fiscal, autorizada pela Constituição, não havendo que se falar em exigência tributária despida de fato gerador. Acórdão que se afastou desse entendimento. Recurso conhecido e provido.³⁰

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 213396/SP. Pleno. Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 02/08/1999. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244778>>. Acesso em 06/03/2013.

A jurisprudência do STF acabou sendo constitucionalizada através da Emenda Constitucional nº 03/1993, que alterou a redação do §7º do art. 150 da Constituição, permitindo expressamente a substituição tributária “para frente”. Veja a redação:

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Quanto à segunda indagação, referente à diferença entre a base de cálculo presumida e a real, pode-se afirmar que a matéria ainda não foi decidida definitivamente, tendo o STF reconhecido a repercussão geral no Recurso Extraordinário nº 593849, o qual se encontra pendente de julgamento do mérito.

Esse caso, que guarda alguma semelhança com os do IPTU e do IPVA por versarem sobre definição de valores de mercado por regulamento, demonstra que o Poder Judiciário tem se posicionado favoravelmente a atuação legislativa do Executivo na definição de pauta de valores.

4.7. Caso Taxa de Coleta de Resíduos Sólidos Urbanos do Município de Belo Horizonte

Também neste caso discutiu-se a constitucionalidade da fixação dos elementos formadores da base de cálculo da Taxa de Coleta de Resíduos Sólidos Urbanos no Município de Belo Horizonte. Dispõe a lei daquela municipalidade que o custo estimado da coleta e destinação final dos resíduos sólidos urbanos é a base de cálculo da taxa. A definição do referido custo é realizada por ato infralegal. Assim, o legislador permitiu que o Executivo definisse o valor do custeio dos serviços para cobrança da taxa. Obviamente, caso a Administração fixe valor diverso da realidade, estará agindo contra a delegação legal. No entanto, cabe totalmente ao Executivo fixar o valor que será pago pelos contribuintes através de decreto.

Em análise ao caso, diversos julgados do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais – TJMG – consideraram a legislação municipal constitucional. Além disso, o STF pacificou o entendimento sobre a constitucionalidade da cobrança de taxa de coleta de

resíduos através da Súmula Vinculante nº 19, visto que a mesma contém a divisibilidade e especificidade requerida pelo diploma constitucional.

Veja que o caso presente versa sobre a fixação do valor da base de cálculo de tributo por decreto. É certo que não existe discricionariedade no ato administrativo, uma vez que o mesmo pode ter apenas uma feição, qual seja, o custo real da coleta e destinação final dos resíduos sólidos urbanos. No entanto, verifica-se que o Poder Judiciário até agora, tem aceitado a fixação dos elementos da base de cálculo dessa taxa por decreto.

Trata-se, na verdade, de apuração administrativa do custo do serviço – que varia a cada ano – para lançamento do tributo, muito similar ao caso da planta genérica de valores para o IPTU.

4.8. Conclusão parcial: atuação legítima do regulamento no direito tributário

Ficou claro ao final deste capítulo que o Poder Judiciário e a Administração Tributária têm dotado o regulamento de uma função bem mais ampla que a defendida pela doutrina tradicional. Não se trata mais de uma instrução para os servidores subalternos, nem de instituição de documentos e procedimentos para a fiel execução de lei.

Ficou patente nesse capítulo que o regulamento tem uma função muito mais ampla na tributação, não sendo coerente continuar a repetir a doutrina tradicional sem buscar relação com a realidade vivida nos tribunais superiores e nas repartições públicas da Administração Tributária. Essa realidade incontestável é a permissão de um uso amplo do regulamento, em especial ligado à definição de valores e critérios técnicos.

Os julgados colacionados demonstram a chancela do Poder Judiciário à atividade regulamentar no direito tributário. O que se infere desses julgados é que a legalidade tributária não possui a feição defendida pela doutrina tradicional, mas limita-se aos dispositivos constitucionais e ao art. 97 do CTN. Ademais, o espaço destinado ao regulamento é bem mais amplo, incluindo a complementação de conceitos, a definição de elementos não incluídos no art. 97 do CTN e instituição de técnicas legislativas para aplicação da lei tributária em massa.

Nesse contexto, o julgado sobre a Contribuição do SAT é referência, pois ao mesmo tempo em que permite a definição de conceito indeterminado por decreto, preenchendo o conceito do sujeito passivo da obrigação tributária, permite à Administração definir critérios técnicos ligados à definição da base de cálculo do tributo.

Por isso, Antonio Carlos de Almeida Amendola (2011) propõe a participação do contribuinte na regulamentação tributária, a partir da experiência norte-americana com as agências reguladoras. Esse autor acaba reconhecendo a expressiva importância do regulamento no direito tributário e sugere mecanismo para manifestação do contribuinte na produção desse instrumento normativo, a fim de que o mesmo seja dotado de maior legitimidade e coerência técnica.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O trabalho pretendeu analisar o âmbito de aplicação do regulamento no direito tributário. Para tanto, foi necessário enfrentar uma densa discussão sobre o princípio da legalidade tributária. Isso porque, conforme a teoria que se adote para definição do princípio da legalidade, caberá ao regulamento maior ou menor espaço de atuação.

Assim, nos capítulos 2 e 3, foi realizada análise ampla do princípio da legalidade no direito tributário e no direito administrativo. Esse último ramo do direito colabora para o entendimento atual do princípio da legalidade tributária, tendo vista que se verifica no direito administrativo uma flexibilização do princípio da legalidade ocasionada pela crise da lei e pelo surgimento do Estado Gerencial. Existem muitos autores que escrevem sobre essa mudança de paradigma no direito administrativo, apesar da oposição de importantes autores.

Ao analisar a flexibilização do princípio da legalidade no direito administrativo, com o surgimento do princípio da juridicidade, além da análise das razões da crise da lei, fica a pergunta se tais eventos não produziram reflexos no direito tributário. Ao se estudar os autores nacionais que trabalharam sobre o tema no direito tributário, verifica-se que a maioria defende que o princípio da legalidade tributária deve ser entendido como a previsão de todos os elementos da norma tributária em lei. Por outro lado, ficou demonstrado que, a partir da década de 1990, alguns autores passaram a atacar a teoria da legalidade tributária, propondo sua superação e flexibilização.

O trabalho se dispôs a demonstrar a legalidade tributária entendida como taxatividade, determinação e casuística, não encontra guarida na Constituição e no Código Tributário Nacional. Além disso, verificou-se que a teoria da tipicidade foi formulada por pressupostos equivocados e ganhou grande repercussão nacional em função do regime de exceção que então comandava o Estado brasileiro.

A partir da abertura democrática, alguns autores tem defendido a superação do princípio da tipicidade por entender que o mesmo privilegia a segurança jurídica em detrimento do princípio da isonomia e do princípio da capacidade contributiva. Além disso, ficou demonstrado que uma determinação absoluta em lei é impossível em qualquer ramo do

direito, sendo certo que a legislação se utiliza de tipos, conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais e presunções.

O marco teórico adotado ajudou muito ao desenvolvimento da revisão do princípio da legalidade tributária. José Casalta Nabais (2009, 2010) considera que a legalidade tributária deve ser o resultado de uma mediação entre o princípio da determinação e o princípio da praticabilidade. A preponderância de qualquer um deles resultará em prejuízo para Estado e para a sociedade. A determinação absoluta em lei acarreta o não enquadramento de diversos fatos genericamente almejados pelo legislador para se tornar fatos geradores, mas que, por esquecimento ou pelo surgimento de novas tecnologias ou costumes, não poderão ser tributados. Por outro lado, se com a justificativa do princípio da praticabilidade, o Fisco alterar de forma significativa os ditames legais ou agir com discricionariedade na aplicação da lei tributária, corre-se o risco de se ver abalada a segurança jurídica, em prejuízo do contribuinte e de toda a sociedade.

Assim, a legalidade tributária proposta deste trabalho é entendida como a exigência de lei para a disciplina dos elementos essenciais do tributo previstos no art. 97 do CTN e para instituição e majoração do tributo, nos termos do art. 150, I da Constituição. Além disso, visando a aplicação em massa da lei tributária e a perenidade da mesma, defende-se ser possível a utilização de técnicas legislativas que permitam uma atuação significativa do Poder Executivo para gestão tributária e definição de critérios técnicos.

Com esse posicionamento, o regulamento se reveste de grande importância no direito tributário, pois se constitui em instrumento importante de realização da atuação do Poder Executivo no direito tributário. Verifica-se que mesmo o CTN dotou o regulamento de vital importância no sistema tributário nacional ao incluí-lo no conceito de legislação tributária em seu art. 96.

No direito tributário são utilizáveis os regulamentos de execução e os regulamentos delegados. O primeiro se presta a definir procedimentos, guias, formulários, conceitos, dentre outros. Já o segundo tem o campo de atuação determinado pelos *standards* definidos em lei, podendo criar plantas de valores, obrigações acessórias, prazos, procedimentos, definir conceitos e critérios técnicos.

Para aferição do uso do regulamento no direito tributário, foram apresentadas jurisprudências dos tribunais superiores, fruto de ampla pesquisa sobre casos nos quais se discutiu a adequação do uso do regulamento em matéria tributária em vista da Constituição e do CTN.

Desses julgados, são de grande importância o Recurso Extraordinário nº 343.446-SC que versa sobre a Contribuição do SAT. Nesse julgado, ficou assentado que é permitido o uso do regulamento para definição de conceito jurídico indeterminado presente na identificação do sujeito passivo, bem como, é possível a delegação para que o regulamento defina, sob critérios técnicos, os graus de risco para aplicação das diferentes alíquotas.

Além desse julgado, são de relevância a posição majoritária do STJ no sentido de permitir a instituição de obrigação acessória por regulamento. Também no Recurso Extraordinário nº 203.684-6 e no Recurso Extraordinário nº 140.669-1 ficou decidido ser possível a fixação de prazo para pagamento do crédito tributário por regulamento e que a legalidade tributária se reduz aos elementos essenciais do tributo.

Restou demonstrado que os tribunais superiores têm aceitado um uso do regulamento no direito tributário com maior amplitude, em oposição à teoria da tipicidade defendida pela maioria dos autores nacionais mencionados.

Por isso, ao final do trabalho, chega-se à conclusão de que o uso do regulamento no direito tributário é limitado pelos elementos essenciais do tributo, não sendo possível sua utilização para instituição desses elementos. Entretanto, fora deles, é permitido o uso do regulamento com maior liberdade. Além disso, pode o regulamento atuar na complementação de conceitos jurídicos indeterminados, cláusula gerais e tipos.

Nos elementos essenciais do tributo, é possível a utilização do regulamento com restrição, vinculado a questões de natureza técnica e que não outorguem ampla margem de discricionariedade ao Executivo. Nesses casos, a escolha deve ser sempre do legislador, mesmo com delegação de atribuições ao Executivo via regulamento.

A vantagem da posição defendida neste trabalho é permitir que o Fisco seja eficiente, sem perder a lei como definidora principal da obrigação tributária. Os elementos essenciais da obrigação tributária devem estar previstos em lei, sendo permitida a transferência de competência normativa ao Executivo somente em questões técnicas e com fixação dos parâmetros para a atuação regulamentar.

Tal entendimento se coaduna com o que a doutrina do direito administrativo vem defendendo, ao reservar à lei para um núcleo duro (elementos essenciais do tributo) e permitir maior liberdade de atuação da Administração Pública via regulamento no restante.

Verifica-se assim, que a crise da lei vai deixar marcas profundas no direito, mas, provavelmente, não acarretará na superação da lei enquanto principal instrumento normativo. O que se está verificando é uma crítica à lei, nos moldes propostos pelas revoluções liberais, para se reinventar o papel a ser desempenado pela lei na sociedade atual e no direito.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- AMENDOLA, Antonio Carlos de Almeida. *Participação do contribuinte na regulamentação tributária*. Porto Alegre: Magister, 2011.
- ARAGÃO, Alexandre Santos de. Princípio da legalidade e poder regulamentar no estado contemporâneo. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 225, p. 109-130, jul./set., 2001.
- ATALIBA, Geraldo. *Regulamento no direito brasileiro*. Revista Forense, Rio de Janeiro, v. 83, n. 297, p.39-49, jan./mar., 1987.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ÁVILA, Humberto. *Legalidade como mediação entre liberdade e a igualdade na tributação*. In MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário e a Constituição: homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 647/674.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BAPTISTA, Patrícia. *Transformações do direito administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O “princípio da tipicidade tributária” e o mandamento de minimização das margens de discricionariedade e de vedação da analogia*. In MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário e a Constituição: homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 647/674.
- BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- BORGES, Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 63, p. 206-210, 1994.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CEZAROTI, Guilherme. O princípio da estrita legalidade no direito tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 73, p. 194-223, 1996.

CHEVALLIER, Jacques. *O estado pós-moderno*. Tradução: Marçal Justen Filho. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

CLÉVE, Clémerson Merlin. *Atividade legislativa do poder executivo*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CRETELLA JÚNIOR, José. *Curso de direito administrativo*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CRETTON, Ricardo Aziz. *Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da igualdade e o direito tributário. *Revista da Faculdade de Direito Milton Campos*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 185-222, 1994.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DOURADO, Ana Paula. *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra: Almedina, 2007.

ENTERRÍA, Eduardo Garcia de; FERNANDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de derecho administrativo*. 15. ed. Madrid: Thomson Reuters, 2011. v. 1.

ESTORNINHO, Maria João. *A fuga para o direito privado*. Coimbra: Almedina, 1999.

FRATTARI, Rafael. *Decadência e prescrição no direito tributário: em defesa da norma geral no direito brasileiro*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010.

GASPARINI, Diogenes. *Direito Administrativo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa, DIAS, Maria Tereza Fonseca. *(Re)pensando a pesquisa jurídica: teoria e prática*. 3. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

JATAHY, Aline Reis de Souza. A norma regulatória e a legalidade tributária: uma convivência possível? *Revista de direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 57, p. 42-60, 2003.

JUSTEN FILHO, Marçal. *O direito das agências reguladoras independentes*. São Paulo: Dialética, 2002.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução: José Lamago. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. *Código tributário nacional: anotações à constituição, ao código tributário nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MEIRELLES, Helly Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Poder regulamentar ante o princípio da legalidade. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 4, p. 71-78, 1993.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Lei e regulamento – a chamada “reserva de lei” – as delegações legislativas disfarçadas. *Revista Trimestral de Direito Público*. São Paulo, n. 49/50, p. 5-16, 2005.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral e parte especial*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do direito público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

MOTTA, Carlos Pinto Coelho. *Curso de direito administrativo*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

MOTTA, Fabrício. *Função normativa da Administração Pública*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

MOTTA, Roberto Ferreira. *Agências reguladoras*. Barueri: Manole, 2003.

MUNHOZ, Francisco de Assis. O princípio da legalidade no sistema constitucional e no sistema tributário. *Revista dos Tribunais: cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, v. 7, n. 26, p. 127-163, jan./mar., 1999.

NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2009.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *Tipicidade no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Legalidade tributária: o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 70, p. 106-116, 1995.

OTERO, Paulo. *Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*. Coimbra: Almedina, 2007.

SANTAMARIA PASTOR, Juan Alfonso. *Principios de derecho administrativo general I*. 2. ed. Madrid: Iustel, 2009. v. 1.

PEREIRA, Rodolfo Viana Pereira. *Direito Constitucional Democrático: controle e participação como elementos fundantes e garantidores da constitucionalidade*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fundamento da legalidade tributária: do autoconsentimento ao pluralismo político. *Revista de informação legislativa*, Brasília, v. 45, n. 177, p. 215-222, jan./mar., 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 229, p. 313-334, jul./set., 2002.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O princípio da legalidade e o regulamento tributário brasileiro. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 81, n. 684, p. 16-26, outubro, 1992.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica do sistema constitucional tributário. In MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário e a Constituição: homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 355/375.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: método da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 235, p. 193-232, jan./mar., 2004a.

TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, Rio de Janeiro, n. 58, p. 193-219, 2004b.

VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária ou lei da selva: sonho ou pesadelo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 84, p. 96-108, 2002.

XAVIER, Alberto. Legalidade e tributação. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 47-48, jul/dez, 1978.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

XAVIER, Alberto Pinheiro. *Conceito e natureza do lançamento tributário*. São Paulo: Juriscredi, 1972.