



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Daniel Lannes Poubel

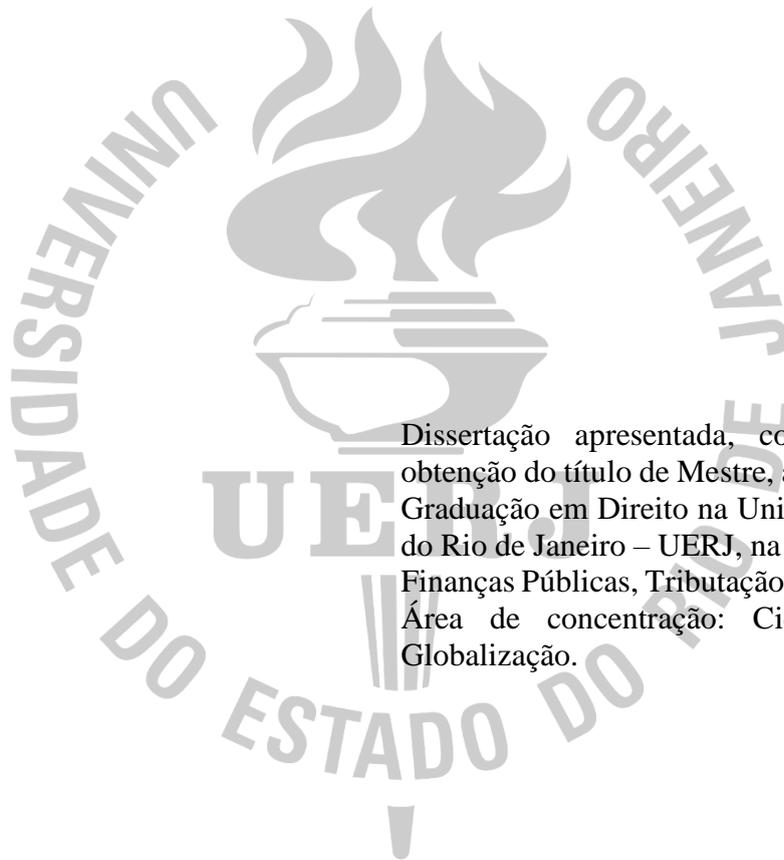
**Deferência ao legislador: critérios para a delegação normativa da imposição
tributária**

Rio de Janeiro

2018

Daniel Lannes Poubel

Deferência ao legislador: critérios para a delegação normativa da imposição tributária.



Dissertação apresentada, como requisito para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito na Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ, na linha de pesquisa de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos.

Rio de Janeiro

2018

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

P872

Poubel, Daniel Lannes.

Deferência ao legislador: critérios para a delegação normativa da imposição tributária / Daniel Lannes Poubel. - 2018.

187 f.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Impostos - Teses. 2. Legalidade (Direito) – Teses. 3. Delegação de poderes – Teses. I. Campos, Carlos Alexandre de Azevedo. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 336.22

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Daniel Lannes Poubel

Deferência ao legislador: critérios para a delegação normativa da imposição tributária.

Dissertação apresentada, como requisito para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito na Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ, na linha de pesquisa de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em 28 de fevereiro de 2018.

Banca examinadora:

Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos (Orientador)
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Luís Cezar de Souza Queiroz
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Eduardo Maneira
Universidade Federal do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro

2018

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, sou grato ao meu Deus, que me ama a ponto de demonstrar isso de forma real. Sei que nada do que eu fizer ou deixar de fazer alterará o amor que tem por mim. A ele, a minha tentativa de fazer o melhor.

À minha mãe, ao meu irmão e aos meus tios e avós, agradeço por aguentarem a distância com o coração pulsando de saudade.

Aos meus amigos, tanto os de longe quanto os de perto, agradeço pela paciência e compreensão. Em especial, agradeço pelos (e aos) colegas que fiz ao longo de mais esses dois anos de UERJ, agora no curso de mestrado.

Agradeço aos meus colegas de trabalho, por me darem todo suporte e apoio possível. Agradeço especialmente ao prof. Eduardo Maneira, ao Donovan e ao Daniel Lima.

E, finalmente, agradeço aos professores do curso, pelos valiosos ensinamentos. Em especial, agradeço ao professor Luís Queiroz, pela leitura atenta e pelas valiosas críticas. E, também agradeço especialmente, ao meu orientador, professor Carlos Alexandre, que revisou meu trabalho de forma séria e profunda, sempre contribuindo com excelentes ideias. Digo – com satisfação – que, mais que orientador, ele é realmente um encorajador do desenvolvimento acadêmico de seus alunos.

As palavras pertencem metade a quem as fala, metade a quem as ouve.

Michel de Montaigne

RESUMO

POUBEL, D. L. *Deferência ao legislador: critérios para a delegação normativa da imposição tributária*. 2018. 187 fl. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

Neste estudo, é feita uma análise dos contornos da legalidade tributária no Brasil. O foco é definir se é admissível a delegação tributária no ordenamento jurídico brasileiro – e, em caso positivo, em quais limites e sob quais critérios de fundamentação. O ponto de partida são as noções preliminares de Estado de Direito, Separação de Poderes, segurança jurídica, a legalidade no Direito Público e no Direito Administrativo, e as premissas filosóficas adotadas. Ao adentrar na temática da legalidade tributária propriamente dita, desenvolvem-se as bases do instituto, explicando a origem histórica e o seu fundamento constitucional. Em seguida, trata-se apenas brevemente do aspecto formal da legalidade tributária, pois o enfoque do estudo é no âmbito material, em que se discutem quatro correntes doutrinárias: a primeira, da tipicidade fechada; a segunda, correspondendo à premissa da determinação da linguagem jurídica, com o embate no uso de tipos e conceitos; a terceira, na qual se toma por premissa a indeterminação inerente à linguagem, a partir da qual se pode criticar a chamada delegação natural; a última, a corrente que admite expressamente a delegação tributária intencional, desvinculada de pressupostos linguísticos. Prosseguindo, verifica-se se a estrutura do Sistema Tributário Nacional admite, explícita e implicitamente, a delegação tributária. Ao final, antes de analisar as tendências jurisprudenciais, sistematizam-se critérios de fundamentação da delegação tributária no Direito brasileiro.

Palavras-Chave: Tributação. Legalidade. Tipo. Conceito. Linguagem. Delegação.

ABSTRACT

POUBEL, D. L. *Legislative deferral: criteria for the normative delegation of taxation*. 2018. 187 fl. Dissertação (Mestrado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

This is a study about the profile of tax legality in Brazil. The focus is to determine whether tax delegation is admissible in the Brazilian legal system – and, if so, in what limits and under what criteria. The starting point are the preliminary notions of Rule of Law, Separation of Powers, legal certainty, legality in Public Law and Administrative Law, and the philosophical premises adopted. When entering the thematic of tax legality, the bases of the institute are developed, explaining the historical origin and its constitutional foundation. Thereafter, the formal aspect of tax legality is briefly discussed, since the focus of the study is in the material scope, in which four doctrinal currents are discussed: the first one, of the doctrine of closed typicity; the second, corresponding to the premise of the determination of the legal language, with the reasoning between those who claim the possibility of using types and undetermined concepts in legal bills and those who do not agree with that position; the third, in which the indeterminacy inherent in language is taken as a premise, from which one can criticize the so-called natural delegation; the latter, corresponding to those who expressly admit intentional tax delegation, unrelated to linguistic presuppositions. Moreover, it is verified the structure of the Brazilian Tax System admits, explicitly and implicitly, the tax delegation. In the end, before analyzing the jurisprudential tendencies, this research provides criteria to the reasoning of tax delegation in Brazilian law.

Keywords: Taxation. Legality. Type. Concept. Language. Delegation.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACO	ação cível originária
ADI	ação direta de inconstitucionalidade
ADC	ação declaratória de constitucionalidade
ADPF	arguição de descumprimento de direito fundamental
AgR	agravo regimental
ARE	agravo em recurso extraordinário
Art.	artigo
CF	Constituição Federal
CF/88	Constituição Federal de 1988
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DJE	Diário da Justiça Eletrônico
ED	embargos de declaração
IN	Instrução Normativa
j.	juízo
MC	medida cautelar
Min.	Ministro
P	publicação
QO	questão de ordem
Rcl	reclamação
RE	recurso extraordinário
Rel.	relator
REsp	recurso especial
RFB	Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	10
1	NOÇÕES PRELIMINARES	17
1.1	Estado de Direito	17
1.2	Separação de poderes	28
1.3	Segurança jurídica, o fenômeno normativo e o papel da lei	34
1.3.1	<u>Segurança jurídica</u>	34
1.3.2	<u>A legalidade no Direito Público</u>	39
1.3.3	<u>Delegação normativa, Administração Pública e o grau de densidade normativa da lei</u>	49
1.4	As premissas jusfilosóficas	54
2	A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	60
2.1	Panorama histórico	60
2.2	A legalidade tributária na Constituição de 1988	70
2.3	Primeira perspectiva: a tipicidade fechada	73
2.4	Segunda perspectiva: a determinação conceitual	78
2.4.1	<u>A redefinição das categorias que expressam a abertura da linguagem</u>	79
2.4.2	<u>Qual categoria é mais adequada ao Direito Tributário: tipos ou conceitos determinados?</u>	84
2.5	Terceira perspectiva: a textura aberta do Direito. Debates em torno das noções de tipo, conceitos indeterminados e cláusulas gerais	88
2.5.1	<u>O papel do regulamento no Direito Tributário</u>	94
2.6	Quarta perspectiva: a indeterminação da linguagem como ponto de partida	99
2.6.1	<u>A vedação à delegação natural e o papel do regulamento nesse contexto</u>	107
2.7	Quinta perspectiva: a delegação intencional	111
3	O MODELO DE DELEGAÇÃO NORMATIVA TRIBUTÁRIA ADOTADO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988	117
3.1	O modelo de delegação normativa tributária expressamente adotado pela Constituição da República Federativa do Brasil	117
3.2	O modelo de delegação normativa tributária implicitamente adotado pela Constituição da República Federativa do Brasil	126
3.2.1	<u>Primeira corrente: proibição de alteração de alíquotas pelo Poder Executivo</u>	127

3.2.2	<u>Segunda corrente: pela possibilidade de delegação, ao Poder Executivo, da alteração de alíquotas dos demais tributos.</u>	132
3.3	A posição da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.	146
3.3.1	<u>O caso SAT.</u>	146
3.3.2	<u>Ações diretas de inconstitucionalidade nº 4.697 e nº 4.762.</u>	148
3.3.3	<u>Recurso extraordinário nº 704.292.</u>	157
3.3.4	<u>Recurso extraordinário nº 838.284.</u>	161
3.3.5	<u>Análise crítica da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.</u>	167
4	CRITÉRIOS PARA A DELEGAÇÃO NORMATIVA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	173
4.1	Atualização de valores nominais dos tributos	175
4.2	Combate às desigualdades regionais	178
4.3	Praticidade (ou praticabilidade)	179
4.4	Extrafiscalidade	182
4.5	Promoção de outros princípios constitucionais: os exemplos da proporcionalidade e vedação ao confisco	186
5	A MODULAÇÃO DE ALÍQUOTAS NA JURISPRUDÊNCIA. QUESTÕES A SEREM RESOLVIDAS.	194
5.1	O Fator Acidentário de Prevenção (FAP) – art. 10 da Lei nº 10.666/2003.	195
5.2	A fixação de alíquotas do PIS/COFINS sobre receitas financeiras por meio de decreto – parágrafo 2º do artigo 27 da Lei 10.865/2004, Decretos nº 5.164/2004 e 8.426/2015.	199
5.3	A fixação de alíquotas do PIS/COFINS sobre combustíveis – art. 23, caput, e § 5º, da Lei nº 10.865/2004, e no art. 5º, § 8º, da Lei nº 9.718/1998	205
	CONCLUSÃO	209
	REFERÊNCIAS	217

INTRODUÇÃO

O tributo é fenômeno inafastável ao longo de toda história da humanidade, sendo motivo de revoltas e até mesmo estopim de crises¹. A tributação é um componente que define e delimita o poder. Por tal motivo, a produção acadêmica sempre se ocupou muito desse tema, a ponto de construir sistematizações para conter e minimamente ordenar a atividade arrecadatória. A academia, indiscutivelmente, influencia a formação dos profissionais que, no presente ou no futuro, terão que lidar com os tributos, seja na elaboração de leis que disciplinam a atividade arrecadatória, seja ao julgar uma questão litigiosa que envolva a temática, seja ao planejar a atividade dos diversos agentes econômicos.

Com este estudo não será diferente. O objetivo aqui é tratar de um dos principais e mais comentados aspectos da tributação – a *legalidade* tributária, que encontra assento primário no art. 150, I, da Constituição da República Federativa do Brasil (CF/88). O dispositivo determina que a lei seja o veículo que institua ou majore a cobrança de tributos. A previsão ganha maior concretude por meio do art. 97 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), que determina que diversos aspectos relacionados à obrigação tributária (fato gerador, base de cálculo, alíquota e sujeito passivo²) estejam previstas *em lei*. De acordo com o mesmo dispositivo do CTN, a lei é igualmente necessária para as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades, bem como para a majoração de tributos, sua redução ou mesmo de isenção.

Embora essa leitura, à primeira vista, possa levar a crer que a lei detém o monopólio na função de reger a matéria de obrigação tributária, fato é que o Supremo Tribunal Federal tem aberto espaço ao ato infralegal no tratamento da matéria, o que se confirma em ao menos duas oportunidades:

- a) no caso SAT (recurso extraordinário nº 343.446), julgado em 2003 – oportunidade em que o STF admitiu (i) que a lei tributária poderia fixar padrões quanto ao grau de periculosidade de atividades desempenhadas pelo sujeito passivo e, (ii) para a boa aplicação da lei, poderia ela delegar ao regulamento a alteração, com base em

¹ BURG, David. F. *A world history of tax rebellions. An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Riots from Antiquity to the Present*. Nova Iorque: Routledge, 2004.

² Além disso, tem-se a necessidade de lei para estabelecer penalidades pecuniárias, que não são propriamente uma obrigação tributária. A esse respeito, vide: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016, pp. 226-227.

dados estatísticos, do enquadramento do sujeito passivo nesses conceitos fixados em lei³. Em outras palavras, o STF admitiu que a Administração Tributária participasse da definição da alíquota da contribuição para o custeio do seguro de acidente de trabalho; e

- b) mais recentemente, nas ADIs 4697/DF e 4762/DF e RREE 704.292 e 838.284, julgados em 2016 – em que o tribunal admitiu que o próprio Poder Executivo fixasse o valor de taxas devidas pelo exercício do poder de polícia e de contribuições devidas a Conselhos Profissionais.

Como dito, é verdade que o presente estudo aborda um tema que, em sentido amplo e genérico, é frequentemente tratado na doutrina: a legalidade tributária. Há aqui, contudo, um diferencial, pois a ideia buscada é ser original em um aspecto pouco (ou mal) abordado na doutrina e jurisprudência: a *delegação normativa intencional de aspectos da imposição em matéria tributária*, avaliando a qualidade da lei que propositalmente atribui, à Administração Pública, a normatização de aspectos da obrigação tributária principal.

Por delegação, entenda-se, desde já, que não se trata de uma “degradação” ou “desnaturação” da lei como veículo normativo primário a instituir o tributo. Não se quer tratar da instituição do tributo – de modo primário, autônomo e originário – por ato normativo infralegal, e sim da possibilidade de a Administração Pública participar da normatização da alíquota e base de cálculo do tributo primariamente instituído por lei.

O ponto central não é discutir *se* o legislador pode ou não utilizar a delegação em matéria tributária (embora tal matéria seja abordada ao longo do texto), mas sim estabelecer *quando, como e por meio de quais fundamentos e critérios* pode o legislador – intencionalmente – delegar à Administração Pública a normatização de aspectos da imposição tributária.

Portanto, é necessário esclarecer, desde já, que **toda vez que esse trabalho admitir a**

³ Vide trecho do Voto do Min. Relator Carlos Velloso, no julgamento do referido RE nº 343.446: “No caso, o § 3º do art. 22 da Lei 8.212/91, estabeleceu que o Ministério do Trabalho e da Prev. Social ‘poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes’. Da leitura conjugada do inc. I, alíneas a, b e c, do art. 22, com o § 3º, do mesmo artigo, vê-se que a norma primária, fixando a alíquota, delegou ao regulamento alterar, com base em estatística, o enquadramento referido nas mencionadas alíneas. A norma primária, pois, fixou os padrões e, para sua boa aplicação em concreto, cometeu ao regulamento as atribuições mencionadas.

(...)

Tem-se, no caso, portanto, regulamento delegado, *intra legem*, condizente com a ordem jurídico-constitucional. Agora, se o regulamento foi além da lei – e na verdade é isto o que se alega – a questão não é de inconstitucionalidade. Se verdadeira a alegação, ter-se-ia questão de ilegalidade, que não integra o contencioso constitucional e que, bem por isso, não autoriza a admissão do recurso extraordinário, restrito ao contencioso constitucional.” (RE 343446, Relator Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04-04-2003 PP-00040 EMENT VOL-02105-07 PP-01388)

possibilidade de delegação em matéria de alíquota ou base de cálculo do tributo, é no sentido de complementação de algo que já está expressamente previsto na lei, prosseguindo

a Administração Pública na valoração normativa iniciada pelo legislador⁴, que propositalmente atribui àquele ente esse papel.

E, ao tratar de uma expressa e proposital intenção legislativa, quer-se defender que não há validade jurídica numa *delegação tributária implícita*. Em outras palavras, este estudo entende ser inadmissível a *delegação natural*, qual seja, aquela delegação normativa que decorre da simples abertura e indeterminação da linguagem. Como será analisado mais adiante, somente será juridicamente válida delegação se essa for a expressa e inequívoca intenção do legislador de atribuir, a outro órgão, a complementação normativa, o que deve ficar claro no corpo da lei.

Por avaliação de qualidade, entenda-se aqui não só a compatibilidade da lei com a Constituição, isto é, a possibilidade de operar o controle de constitucionalidade das leis (o que interessa aos advogados e julgadores); mas também uma forma de ser criterioso na própria elaboração legislativa, antevendo e minimizando riscos (o que interessa a consultores e legisladores).

Certa vez se ouviu dizer, pela voz de um eloquente expositor, que a melhor forma de chamar atenção da plateia para um assunto é adiantar, no discurso, tanto quanto possível, as conclusões a que se pretende chegar. Assim, ao final, mesmo que o ouvinte não preste atenção no que será dito, ao menos terá compreendido a mensagem que se quis passar. Nada melhor para cumprir esse mister, do que optar por um título de um trabalho que aparenta permissividade quanto à atuação da Administração Pública. No entanto, engana-se o leitor que, ao se deparar com o nome dado ao presente trabalho, acredite que o Estado “tudo pode”, que “não há mais critérios de defesa do contribuinte” ou que a legalidade “já não vale mais nada”. Não se pretende aqui fazer uma simples ou mera apologia ao poder estatal de tributar, muito menos afrouxar, de forma simplista, as amarras. O objetivo final é verificar (i) se o modelo de delegação normativa intencional é compatível com a realidade constitucional brasileira; e, em caso positivo, (ii) se haveria critérios de controle da atividade normativa da Administração Pública no campo da imposição tributária.

⁴ Aqui, tem-se algo próximo, mas não idêntico, à ideia mencionada por Ricardo Lobo Torres, no sentido de “concretizar a linha de valoração (*Bewertungsrechtlinien*) iniciada pela lei formal”. (TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. In: *R. Dir. Proc. Geral*, Rio de Janeiro, (58) 2004, p. 210. Disponível em <https://www.pge.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=MTYxNg%2C%2C>. Acesso em 05.02.2018. A referência também pode ser encontrada em outra obra do mesmo jurista: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 447.

Em última análise, o propósito da pesquisa reside na análise: **(i)** dos motivos que levam um órgão a delegar, a outro, aspectos de regência de determinada relação jurídica tributária; **(ii)** das formas de controle da lei que opera a delegação; e **(iii)** dos fatores que conferem legitimidade à delegação. Essas finalidades demandarão, evidentemente, a exposição, sistematização e crítica à delegação normativa em matéria tributária.

A mera constatação, estabelecida na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, de que a lei tributária poderia, eventualmente, abrir espaço à atuação do Fisco na definição de aspectos da obrigação tributária já é motivo suficiente para um estudo acerca dos possíveis critérios de controle da lei que efetua a delegação normativa, aspecto central do estudo que aqui se propõe. Em outras palavras, sem deixar de lado as críticas à premissa adotada pela jurisprudência do STF, mas partindo dessa mesma premissa (de viabilidade da delegação normativa intencional), pretende-se avaliar a *qualidade* necessária da delegação efetuada pela lei tributária.

A indeterminação e a abertura da linguagem são fenômenos corriqueiros em qualquer ato de comunicação – inclusive na linguagem jurídica. Engana-se aquele que busca apenas nas palavras, na gramática ou no método literal a resposta para todos os problemas jurídicos. Ricardo Lobo Torres⁵ ensina que o *pluralismo metodológico*, abolindo a hierarquia de métodos de interpretação, abre caminho para a interação entre os poderes do Estado, com a participação do juiz e do administrador, ao lado do legislador, no *processo de concretização do Direito*, inclusive na seara tributária.

Também se engana aquele que acredita que o Direito é a panaceia que dará fim a todos males sociais. O legislador, por ser também humano, não tem (nem poderia ter) a capacidade de prever, de antemão, todas as possíveis situações a serem regidas pelo Direito. Isso tanto no plano constitucional, quanto no infraconstitucional, seja legal ou regulamentar. Assim, é de se questionar se seria adequado admitir maior ou menor restrição à possibilidade de delegação na imposição tributária.

Nesse contexto, uma análise da *legitimidade* da delegação normativa deve levar em consideração se essa delegação de aspectos da obrigação tributária seria admissível, recomendada ou vedada a depender, por exemplo: **(i)** do grau de indeterminação da linguagem; **(ii)** da espécie tributária em jogo (A delegação intencional seria mais admissível nas taxas do que nos impostos? Por que?); **(iii)** dos princípios e valores que se pretende prestigiar como finalidades da lei (segurança, igualdade, capacidade contributiva, praticidade etc.).

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 169.

Igualmente, uma análise da *qualidade* da delegação tributária pode levar a diversas considerações a respeito de cada um desses pontos. Por exemplo, a delegação em função da indeterminação seria admissível em se tratando de delegação *natural* (isto é, aquela que decorre naturalmente da indeterminação da linguagem) ou também em caso de indeterminação intencional (aquela na qual o legislador tem a intenção clara de diferir a definição de aspectos da obrigação tributária para uma etapa subsequente pela Administração Pública, inclusive por meio do uso de conceitos indeterminados)?

A discricionariedade é admissível em matéria de obrigação tributária? Ou se trata, mais propriamente, de admitir um grau de conformação do espaço aberto pela lei? Em qualquer caso, em sendo positiva a resposta, em que grau e amplitude seria a discricionariedade ou o grau de conformação admissível?

Será então necessário revisitar os fundamentos pelos quais se criou o dogma jurídico de prévia definição dos elementos normativos da relação jurídica tributária na lei; analisar em que medida esse dogma foi adotado no Direito brasileiro, em especial na Constituição agora vigente; propor, tanto quanto possível, critérios de controle para a delegação normativa, estabelecendo o que é recomendado, permitido ou vedado ao legislador nessa atividade de delegação; e, por fim, na medida do possível, propor uma sistematização da matéria.

A partir das premissas teóricas que serão abordadas ao longo da pesquisa, diversos questionamentos podem surgir na seara aqui analisada. No plano teórico, caberá verificar, por exemplo: se a função normativa do Estado é monopólio do Poder Legislativo, ou se é passível de delegação, mesmo em matéria tributária – dentro deste aspecto, vale estudar, em especial, se é possível atender ao princípio democrático na instituição e majoração de tributos, diante de uma delegação normativa tributária; qual é o grau de densidade normativa aplicável à lei tributária; se a legalidade tributária é compatível ou não com a discricionariedade administrativa (e, em caso positivo, com qual espécie de discricionariedade); se haveria apenas uma espécie de legalidade tributária, ou se, diante de diferentes espécies tributárias seria possível falar em diferentes “legalidades tributárias” (e, em caso positivo, qual seria o motivo para dar tratamento desigual à legalidade tributária em uma e outra espécies); e, independentemente da espécie tributária, em quais situações seria possível um grau maior ou menor de abertura à Administração Pública para complementar aspectos da obrigação tributária – por exemplo, por motivos extrafiscais ou de praticidade tributária. Além disso, qual seria o conteúdo mínimo da lei, a partir do qual seria possível admitir a delegação normativa da imposição tributária?

No plano prático, a pesquisa poderá servir de parâmetro ou referencial a diversos temas que, aliás, estão na pauta do Supremo Tribunal Federal.

A abordagem metodológica aqui proposta será, então, primordialmente, (i) descritiva, no tocante à legislação, à doutrina e à jurisprudência existentes sobre o assunto; e (ii) propositiva, na definição dos fundamentos e critérios de delegação normativa intencional aplicáveis à seara tributária. Será necessário descrever o que pensa a doutrina e estabelece a jurisprudência em matéria de delegação normativa, em especial no Direito Tributário. Como o tema é tratado de forma esparsa pela doutrina especializada em matéria tributária, propõe-se analisar a questão desde o ponto de vista do direito constitucional, passando pelo direito administrativo (e, aqui, o tema parece ser vastamente abordado, dado o fenômeno das agências reguladoras) para, finalmente, comparar com as contribuições doutrinárias específicas em Direito Tributário. A jurisprudência analisada será restrita à da corte constitucional brasileira. Não se pretende aqui exaurir toda a doutrina e jurisprudência sobre o tema – essa hercúlea tarefa seria virtualmente impossível –, mas apenas buscar os entendimentos mais representativos da controvérsia.

É verdade que, para atingir tal objetivo, se faz necessário abordar temas obrigatórios e que se constituem em noções preliminares do estudo. Essas noções serão abordadas no primeiro capítulo, que se preocupa com os conceitos de: Estado de Direito; separação de poderes (ou, hodiernamente, separação de funções); o fenômeno normativo e o papel da lei; as premissas jusfilosóficas.

O segundo capítulo pretende tratar da legalidade tributária, abordando o tema no aspecto histórico dentro da cultura ocidental e situando o assunto nas diversas constituições brasileiras. Em seguida, é feita uma distinção entre a legalidade tributária na Constituição de 1988, nos aspectos formal (qual é o veículo normativo apropriado para a instituição e majoração de tributos) e material (qual é o grau admissível de abertura da linguagem na lei tributária e qual é o espaço de participação do Poder Executivo na imposição tributária). Neste capítulo, busca-se situar a abordagem doutrinária em quatro etapas, na seguinte ordem: (i) a doutrina da tipicidade fechada; (ii) a premissa da determinação da linguagem – debates a respeito dos tipos e conceitos determinados e indeterminados na lei tributária; (iii) a premissa da indeterminação da linguagem jurídica; e (iv) a delegação intencional.

No terceiro capítulo, o estudo volta-se ao modelo de delegação normativa tributária adotado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Mais especificamente, antes de verificar se a delegação intencional da alíquota e base de cálculo são admissíveis no ordenamento jurídico brasileiro, é necessário enfrentar o modelo de delegação tributária *expressamente* admitida na Constituição brasileira, bem como se existe uma autorização *implicitamente* admitida na Constituição da República – adianta-se, desde já, que a resposta a

essa última questão é no sentido da existência de tal autorização.

No capítulo quatro, abordam-se os critérios e fundamentos para a delegação normativa intencional em matéria tributária. A ideia é, em suma, é propor a sistematização do conhecimento, anteriormente descrito, em forma de critérios, como meio de definir as premissas teóricas para teste posterior.

Por fim, no quinto e último capítulo, pretende-se avaliar como o modelo teórico anteriormente exposto seria aplicável a algumas controvérsias pendentes de julgamento no Supremo Tribunal Federal. Como casos práticos, foram selecionados de antemão: **(i)** a questão do Fator Acidentário de Prevenção (FAP) – art. 10 da Lei nº 10.666/2003; **(ii)** a questão da fixação de alíquotas do PIS/COFINS por meio de decreto – parágrafo 2º do artigo 27 da Lei 10.865/2004, Decretos nº 5.164/2004 e 8.426/2015; e **(iii)** a fixação de alíquotas do PIS/COFINS sobre combustíveis – art. 23, caput, e § 5º, da Lei nº 10.865/2004, e no art. 5º, § 8º, da Lei nº 9.718/1998. A ideia é avaliar como a jurisprudência poderá se comportar daqui em diante.

Ao final, pretende-se, com este estudo, provocar reflexões desafiadoras às ideias comumente aceitas no meio acadêmico, mais do que propriamente apaziguar e confirmar convicções.

1 NOÇÕES PRELIMINARES

Neste primeiro capítulo, pretende-se fazer uma abordagem descritiva sobre diversos conceitos basilares, que se constituem como premissas do estudo. Nesta ordem, serão abordados os seguintes itens: Estado de Direito; separação de poderes; segurança jurídica, o fenômeno normativo e o papel da lei; e, por fim, as premissas jusfilosóficas.

1.1 Estado de Direito

Em linhas básicas e preliminares, Estado de Direito significa *submissão do poder estatal ao império da lei*. A extrapolação dessa ideia vem a significar que todo agir da coisa pública, nos planos político, administrativo ou social, deve se basear no Direito ou, mais precisamente, deve ser uma conduta que atenda à juridicidade, assim entendida como a conformação ao ordenamento jurídico, englobando não só a lei e o direito, mas também a Constituição, dentro de seu papel central e superior⁶. Entretanto, não é qualquer limitação que caracteriza o Estado de Direito, mas sim aquela dirigida a um fim último, a um núcleo de valores indisponíveis⁷ – que podem ser identificados com os *direitos fundamentais* dos cidadãos⁸ e que, no Brasil, encontram-se sintetizados nos princípios fundamentais da República (arts. 1º a 4º da Constituição).

Jorge Reis Novais, em importante obra sobre o tema, esclarece que o conceito de Estado de Direito não surgiu de modo uniforme na história ocidental. Nas próximas linhas, efetuar-se-á uma tentativa de sintetizar o pensamento do jurista português.

Embora haja vozes que enxerguem, na Grécia Antiga, ideias já relacionadas ao conceito, a concepção de domínio ou reino das leis de Aristóteles e da estruturação racional do poder político, presentes no Estado grego, não seriam fatores decisivos na caracterização do Estado

⁶ BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo – direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 327-328.

⁷ NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma teoria do Estado de Direito*. Coimbra: Almedina, 2013, pp. 103-104.

⁸ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., p. 121.

de Direito, uma vez que falta a essa ideia a correspondência da relação Estado-indivíduo⁹. Em outras palavras, no Estado Grego havia apenas rudimentos acerca daquilo que é um dos componentes elementares do Estado de Direito.

Na Idade Média, por sua vez, não se podia falar num Estado de Direito, mas, quando muito, num Estado de justiça, na medida que a limitação do Príncipe não é propriamente jurídica, mas principalmente ético-religiosa ou social; ademais, não há ainda a consolidação da ideia de direitos fundamentais do ser humano¹⁰.

A antítese do Estado de Direito é o Estado Absolutista, no qual predomina a vontade arbitrária do Príncipe, com reduzida ou nula possibilidade de defesa do particular diante de ofensas perpetradas pelo poder estatal. Na primeira fase do Estado Absoluto, denominada patrimonial, o conceito de *soberania* servia de fundamento para a atribuição de poderes absolutos ao monarca. Com o despotismo iluminado, o direito de intervenção do Príncipe recorre à ideia de *polícia*, assim entendida como direito de o monarca (pessoalmente ou por meio de seus funcionários) intervir, sem limites, em todos os domínios, por razões de Estado e no interesse do bem público. Assim, na esfera da polícia, os direitos dos particulares podiam ser livremente lesados, praticamente sem possibilidade alguma de proteção. Em suma, o *Estado de Polícia* tinha como fundamento a ideia de onipotência do Estado na busca pelo bem público, e, como consequência, a insindicabilidade de seus atos, de modo que o Estado se encontrava fora da esfera do direito¹¹.

Para mitigar esses efeitos e buscar alguma proteção aos particulares, elaborou-se a construção de que a figura do Estado se desdobrava numa outra, o *Fisco*, que contava com capacidade judiciária e podia entrar no comércio jurídico com os particulares, os quais, por sua vez, podiam contra ele demandar judicialmente. Contudo, essa ficção, quando muito, ainda significava submissão parcial do Estado ao direito, já que permanecia a ideia de que a lei não obriga o poder soberano¹².

Em oposição ao Estado de Polícia, que carregava consigo a imprevisibilidade da atividade discricionária e ilimitada do monarca, a burguesia viu-se na necessidade de criar limites à atividade da Administração Pública, com vistas à promoção de situações que

⁹ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., pp. 30-33.

¹⁰ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., pp. 34-36.

¹¹ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., pp. 36-38.

¹² NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., pp. 38-40.

permitiriam maior segurança, igualdade de oportunidades e liberdade, para o livre progresso econômico, com vistas a superar a economia feudal estática¹³. O foco passou a ser o desenvolvimento da dimensão de liberdade individual, afirmando-se a existência de um núcleo de direitos naturais do homem, oponíveis ao Estado¹⁴. Nessa mesma toada, na medida em que se reconhecia um núcleo de direitos fundamentais ao ser humano à vida, liberdade e propriedade, cresciam também as ideias de igualdade radical entre os homens e de ruptura da sociedade estamental, visando abolir os privilégios¹⁵.

A liberdade, embora fosse um dos pilares do liberalismo e erigida ao patamar de direito fundamental, era basicamente tida como direito negativo ou de defesa perante o Estado, significando o poder de autodeterminação do indivíduo, sem ingerência do Estado¹⁶. Por isso, nesse contexto, cresce a ideia de racionalização do Estado, a qual se projeta primariamente no controle da Administração, que passa a estar submetida a regras gerais e abstratas, estabelecidas pelo órgão de onde emana primariamente a vontade geral, o Parlamento. Em suma, as técnicas para atingir o objetivo de racionalização do Estado foram basicamente técnicas jurídicas: divisão de poderes, atribuição de personalidade jurídica ao Estado e submissão da Administração ao princípio da legalidade¹⁷.

Em outras palavras, o Estado de Direito surge em contexto de avanço do liberalismo, que, em sua concepção clássica, guardava fundamento nas teorias dos direitos humanos, no constitucionalismo e na economia clássica¹⁸, sendo herdeiro, também, do iluminismo¹⁹. No plano jurídico, incorporava dois princípios básicos: proteção aos direitos fundamentais e governo da lei. No plano político, além da legalidade e dos direitos fundamentais, estabeleceu-se no consentimento e no governo representativo como base do exercício do poder, no constitucionalismo, na soberania popular e nos partidos políticos. Já no plano econômico, baseia-se na crença no mercado, na livre concorrência, na valorização do trabalho, na defesa da

¹³ TORRES, Silvia Faber. *O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 42.

¹⁴ Entretanto, já não se tratava de um jusnaturalismo de origem divina, e sim de matiz racionalista. Neste sentido: TORRES, Silvia Faber. Op. cit., p. 42.

¹⁵ TORRES, Silvia Faber. Op. cit., p. 42.

¹⁶ TORRES, Silvia Faber. Op. cit., p. 45.

¹⁷ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., pp. 40-44.

¹⁸ TORRES, Silvia Faber. Op. cit., p. 42.

¹⁹ TORRES, Silvia Faber. Op. cit., p. 41.

propriedade privada, do lucro e da iniciativa privada, limitando-se a intervenção estatal a casos excepcionais²⁰.

Mesmo assim, a ideia de Estado de Direito surge com diferentes matizes em nações variadas, sendo difícil estabelecer um sincronismo capaz de identificar todas as suas expressões num único momento histórico²¹. A ideia guarda pontos de contato com os conceitos de *Rechtsstaat* dos alemães, o de *rule of law* dos ingleses²², o de *État Constitutionnel* dos franceses²³ ou *Estado Constitucional* dos Estados Unidos²⁴.

Em síntese, em seus fundamentos, o Estado de Direito surge arraigado em premissas liberais, preconizando a separação entre política e economia (o Estado deve se limitar a garantir a segurança e propriedade dos cidadãos, sem intervir na economia)²⁵; entre Estado e Moral (a moralidade não é assunto a ser assumido pelo Estado); e entre Estado e sociedade civil (o Estado tem como única tarefa promover a paz social que permita o livre desenvolvimento da sociedade civil, essa sim o local adequado para a coexistência das esferas morais dos indivíduos). Esse é o panorama defendido pela nascente burguesia no contexto de desenvolvimento do capitalismo²⁶.

A ênfase, nesse contexto, é nos direitos fundamentais, assim entendidos como espaço de autonomia individual no qual os indivíduos são titulares de direitos subjetivos, oponíveis ao Estado e a terceiros, direitos esses que não demandam prestações estatais, exceto aquilo que assegure o livre encontro de autonomias individuais. Os principais direitos fundamentais a

²⁰ TORRES, Silvia Faber. *O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, pp. 46-47.

²¹ TORRES, Silvia Faber. *O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, pp. 40-41.

²² ROSENFELD, Michel. The rule of law and the legitimacy of constitutional democracy. In: *Southern California Law Review*. Vol. 74, 2001, p. 1307.

²³ GALVÃO, Paulo Braga. Estado de Direito. In: *Dicionário de Princípios Jurídicos*. TORRES, Ricardo Lobo. KATOKA, Eduardo Takemi. GALDINO, Flavio (Org.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, pp. 456-457.

²⁴ NOVAIS, Jorge Reis. *Op. cit.*, pp. 46-47.

²⁵ A ideia era de defesa da liberdade individual de cada indivíduo para produzir a sua própria riqueza, considerando que o particular teria melhores condições de suscitar desfechos favoráveis aos negócios do que o Estado. O mercado deveria ser regido pela lei natural de oferta e da procura. Dentre os principais pensadores nesse campo, encontram-se Adam Smith e Stuart Mill, conforme ressalta FILHO, José dos Santos Carvalho. Estado Mínimo x Estado Máximo: O dilema. In: *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*. Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 12, dezembro/janeiro/fevereiro, 2008. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=250>. Acesso em 30.07.2017.

²⁶ NOVAIS, Jorge Reis. *Op. cit.*, pp. 59-73. No mesmo sentido, TORRES, Silvia Faber. *O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, pp. 46-48.

serem protegidos são a liberdade e a propriedade²⁷.

O conceito continuaria a se desenvolver. Antes direcionada à garantia dos direitos fundamentais, a ideia de Estado de Direito passa a ser transformada num mero esquema formal ou estado de legalidade, abrindo-se até mesmo a expressões autoritárias²⁸. Já no final do século XIX, na Alemanha, havia escritos defendendo a redução do Estado de Direito a uma dimensão formal, que abria seu conteúdo a qualquer tipo de Estado, inclusive monárquico, desde que agisse na forma do direito. Essa tendência compatibilizava-se com as aspirações do positivismo jurídico dominante nos fins do séc. XIX, que se afastava intencionalmente dos valores no seu objeto de análise. A evolução da ideia viria a identificar o Estado com o próprio Direito, não sendo mais possível distinguir um conceito do outro. Aqui, a expressão *Estado de Direito* torna-se praticamente um pleonasma²⁹.

Nessa perspectiva, contudo, o Estado de Direito é praticamente oco e abre-se a qualquer conteúdo, pelo que pode ser identificado com um mero *Estado de Legalidade*, assim entendido aquele no qual os valores essenciais “são apenas a certeza e segurança jurídica inerentes à observância do princípio da legalidade, isto é, valores exigidos pela necessidade de estabilização”³⁰ das relações jurídicas. No entanto, dentro do primado da lei e do princípio da legalidade, considerados isoladamente como agentes legitimadores da conduta administrativa, podem atuar diversas proposições políticas – inclusive as que atentam contra a ideia de Direito calcada na Justiça³¹. Aqui então reside a principal crítica à redução formal do Estado de Direito à ideia de mera legalidade da atuação da Administração Pública. Na realidade, num verdadeiro Estado de Direito, não importa apenas a forma, como também o conteúdo por ela veiculado.

Com o passar dos anos, viu-se que o avanço desenfreado do liberalismo e da livre competição na economia de mercado tornava impotentes, vulneráveis e até degradados alguns setores sociais, o que fez surgir importantes críticas voltadas à necessidade de promoção da justiça social³². Com a impotência do Estado Mínimo em dar solução a todas as mazelas

²⁷ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., pp. 76-81.

²⁸ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., pp. 112.

²⁹ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., pp. 113-121.

³⁰ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., p. 123.

³¹ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., pp. 121-126.

³² TORRES, Silvia Faber. *O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, pp. 48-50.

produzidas pelo desenvolvimento desenfreado do capitalismo liberal clássico, surgiu uma reação antiliberal³³. Percebeu-se que a promoção de uma igualdade meramente formal impedia a liberdade concreta de todo o corpo social; superava-se o dogma de separação entre a sociedade e o Estado e entre o Estado e a economia, passando-se a pensá-lo como ente que promoveria a superação dos grandes antagonismos de classe na sociedade³⁴, com maiores preocupações voltadas à justiça social generalizada, visando à redistribuição de rendas, à condução da economia, e a prestações positivas como meio de permitir o pleno exercício dos direitos fundamentais³⁵.

Nesse contexto, exsurge o *Estado Social*, como meio de garantir serviços e sistemas essenciais à sociedade (como, p. ex., transporte, água, eletricidade, proteção ao meio-ambiente), sem descuidar da proteção à segurança e estabilidade das relações, diante das contingências da vida e das condições naturais. Em decorrência, a par dos clássicos direitos fundamentais ligados à propriedade e liberdade, ganham força os direitos sociais, relacionados às novas prestações estatais, que têm até mesmo o condão de moldar novos limites e conformações dos direitos individuais³⁶.

No plano das ordens econômicas e social, a ideia é a de um Estado forte e ativo, que provê, direta ou indiretamente, educação, emprego, saúde, moradia, financiamento, planejamento, estendendo seus domínios a quase todas as áreas que antes estavam a cargo da iniciativa privada³⁷, sem, contudo, confundir-se com o modelo marxista, já que não se abdica, em momento algum, da adesão à ordem capitalista³⁸. No plano jurídico, busca-se um novo fundamento para o Estado: a promoção da dignidade da pessoa humana, que se eleva inclusive aos patamares de vetor interpretativo, fundamento e limite para a proteção dos clássicos direitos de liberdade e propriedade que marcavam a tônica do clássico Estado de Direito³⁹.

³³ FILHO, José dos Santos Carvalho. Estado Mínimo x Estado Máximo: O dilema. In: *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*. Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 12, dezembro/janeiro/fevereiro, 2008. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=250>. Acesso em 30.07.2017.

³⁴ TORRES, Silvia Faber. Op. cit., p. 50.

³⁵ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., pp. 179-183.

³⁶ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., pp. 183-187.

³⁷ TORRES, Silvia Faber. Op. cit., pp. 51-52.

³⁸ MAURICIO JUNIOR, Alceu. Do estado social ao estado de risco: a transformação do paradigma da segurança no estado constitucional de direito. In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 274, p. 133-173, mai. 2017. ISSN 2238-5177. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/68745/66664>>. Acesso em: 05 Ago. 2017.

³⁹ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., pp. 1198-199, 201 e 211.

Surge, nesse contexto, a clássica distinção entre legalidade formal e legalidade material. No âmbito do Direito Financeiro, o orçamento seria visto como lei em sentido formal, mas como mero ato administrativo se analisado sob o aspecto material. O conteúdo da lei, isto é, seu aspecto material, teria relação com normas que cuidam da liberdade e da propriedade. Tirante a isso, os demais aspectos poderiam ser objeto de ato administrativo e de decisão judicial⁴⁰.

O Estado Social, especialmente após as constituições do México em 1917 e da Alemanha em 1919 (Constituição de Weimar), marcou os cenários econômico, político e social durante o século XX⁴¹. Contudo, a manutenção das condições de constante desenvolvimento dos interesses sociais levaria a um esgotamento do Estado de bem-estar social, que passou a acumular dívidas a ponto de não ter condições de sequer garantir o funcionamento de suas funções essenciais⁴². Tal cenário agravou-se, ainda, por problemas ligados a inflação, desemprego, inchaço da burocracia, levando a uma desmistificação do modelo puramente social de Estado⁴³. Esse quadro que conduziu à necessidade de reduzir as dimensões da máquina estatal e de sua intervenção direta no domínio econômico, devolvendo à sociedade a iniciativa e a liberdade de desenvolvimento da economia. No entanto, viu-se a necessidade de chegar a um ponto intermediário: nem Estado Mínimo, com indiferença à economia e à sociedade, nem máximo, com total ingerência, mas sim um Estado em que o Poder Público, embora respeitado o direito do indivíduo de promover seus meios de riqueza, não lhe garante uma liberdade irrestrita⁴⁴.

A tônica de devolução do papel de protagonismo à sociedade civil é influenciada pelo princípio da *subsidiariedade*, por meio do qual busca-se resguardar a liberdade, autonomia e dignidade humana⁴⁵. Em seu conteúdo, tem-se que um ente situado em grau hierárquico decisório superior não deve imiscuir-se em assuntos de um ente em grau inferior, na hipótese

⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário vol. II – Valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 422.

⁴¹ TORRES, Silvia Faber. Op. cit., p. 01.

⁴² SILVA, Cristina Alves da; NELSON, Rocco Antonio Rangel Rosso. Uma análise do aspecto regulador do Estado brasileiro à luz do papel das agências reguladoras. In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 268, p. 153-185, jan. 2015. Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/50738/49536>. Acesso em 30.07.2017.

⁴³ TORRES, Silvia Faber. Op. cit., p. 57.

⁴⁴ FILHO, José dos Santos Carvalho. Estado Mínimo x Estado Máximo: O dilema. In: *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*. Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 12, dezembro/janeiro/fevereiro, 2008. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=250>. Acesso em 30.07.2017.

⁴⁵ TORRES, Silvia Faber. Op. cit., p. 09.

em que esse último consiga suprir as suas demandas de maneira mais eficaz⁴⁶. Em outras palavras, o Estado deve permitir à sociedade civil e às coletividades desenvolverem-se, intervindo o ente estatal somente “nas matérias que não possam ser assumidas, ou não o possam de maneira mais adequada, pelos grupos sociais menores”⁴⁷. Numa gradação de importância, confere-se primazia ao indivíduo sobre grupos intermediários, precedência desses em relação à sociedade e, por fim, dessa última em relação ao Estado⁴⁸. Impõem-se limites ao Estado, mas sem impedir sua atuação quando as comunidades menores não tiverem condições (ou tiverem condições ineficazes ou satisfatórias) de solucionar seus problemas⁴⁹.

Fala-se, então, em um *Estado Subsidiário*, no qual se admite a intervenção da máquina pública, mas desde que ela não se estenda além da necessidade averiguada⁵⁰. Não se afasta, contudo, a possibilidade de ingerência do Estado, uma vez que o princípio tem feições tanto negativas (acima expostas), quanto positivas, significando, quando necessário for, auxílio à sociedade, visando equilibrar a liberdade por meio de ações de “estímulo, orientação, coordenação, integração e, em último caso, de suplência”⁵¹. Nesse contexto, a lei aparece como veículo que intermedeia a relação entre o poder público e as esferas sociais menores, estabelecendo as competências, os limites de atuação e as hipóteses de intervenção e colaboração.

Surge assim uma nova dimensão de defesa liberal, mas não assemelhada ao liberalismo clássico, uma vez que, embora o processo busque resgatar os limites entre Estado e sociedade civil, não se confere prevalência irrestrita dessa última em desfavor daquele. Intenta-se, isso sim, construir novos arranjos institucionais entre as autoridades públicas, os mercados e a sociedade⁵², especialmente pelo reconhecimento de que o cidadão deve ter espaço para influenciar o quadro político e as decisões do Estado. Nesse contexto, passa a ser necessária a *adjetivação democrática* ao Estado de Direito, que para Jorge Reis Novais é elemento essencial

⁴⁶ TORRES, Silvia Faber. *Op. cit.*, p. 03.

⁴⁷ TORRES, Silvia Faber. *Op. cit.*, p. 03.

⁴⁸ TORRES, Silvia Faber. *Op. cit.*, p. 10.

⁴⁹ TORRES, Silvia Faber. *Op. cit.*, p. 09.

⁵⁰ TORRES, Silvia Faber. *Op. cit.*, p. 14.

⁵¹ TORRES, Silvia Faber. *Op. cit.*, pp. 16-18.

⁵² TORRES, Silvia Faber. *Op. cit.*, pp. 58-61.

e pressuposto imprescindível para garantia do desenvolvimento do Estado Social.⁵³ Na visão de Ricardo Lobo Torres, a principal característica do Estado Democrático de Direito é a conciliação entre o “Estado social, podado em seus aspectos de insensibilidade para a questão financeira, com as novas exigências para a garantia dos direitos fundamentais e sociais”⁵⁴. Tanto a dimensão democrática quanto a social, em última análise, estão ligadas à questão da legitimação do poder exercido⁵⁵.

Por fim, embora sinteticamente a ideia de Estado de Direito esteja ligada a uma tentativa de dar calculabilidade, transparência e regularidade à sociedade, trazendo ainda um efeito legitimador por meio da transparência dos processos decisórios e das razões que os permeiam⁵⁶, é de se reconhecer que o panorama atual é o de uma sociedade caracterizada por riscos e incertezas, trazidos, p. ex., pelo desenvolvimento tecnológico, terrorismo, criminalidade, desastres naturais e alterações climáticas⁵⁷.

A sociedade já não é mais dividida entre grupos binários (como burguesia e proletariado), mas por diversos grupos de interesse (mulheres, crianças, jovens, idosos, negros, homossexuais etc.), em que nem sempre o fator econômico é o preponderante, o que causa uma alteração nos fatores de legitimação do Estado. O *risco* passa, então, a ser um conceito pelo qual indivíduos, grupos sociais e instituições são organizados, monitorados e regulados, passando o gerenciamento dos riscos a demandar legitimação democrática⁵⁸.

Assim, o Estado de Direito contemporâneo “assume uma configuração de estado de risco, que se caracteriza por tomar a ideia de risco como um dos principais elementos de

⁵³ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., pp. 191-192 e 209. Ressalve-se, contudo, que há posicionamento na doutrina no sentido de a organização democrática não é essencial ao conceito de Estado de Direito. Nesse sentido: FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Estado de Direito e Devido Processo Legal. In: *Revista Diálogo Jurídico*. Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, nº. 11, fevereiro, 2002. Disponível em http://www.direitopublico.com.br/pdf_11/DIALOGO-JURIDICO-11-FEVEREIRO-2002-LUCIA-VALLE-FIGUEIREDO.pdf. Acesso em 30.07.2017.

⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 543.

⁵⁵ MAURICIO JUNIOR, Alceu. Do estado social ao estado de risco: a transformação do paradigma da segurança no estado constitucional de direito. In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 274, p. 133-173, mai. 2017. ISSN 2238-5177. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/68745/66664>>. Acesso em: 05 Ago. 2017.

⁵⁶ GALVÃO, Paulo Braga. Op. cit., pp. 458.

⁵⁷ MAURICIO JR., Alceu. O Estado constitucional e o paradigma social do risco. *Constituição, Economia e Desenvolvimento: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, Curitiba, v. 8, n. 14, p. 194-219, jan./jun. 2016. Disponível em <http://abdconst.com.br/revista15/estadoAlceu.pdf>. Acesso em 05.08.2017.

⁵⁸ *Ibidem*.

definição e medida para justificação e atuação dos governos”⁵⁹, passando o Estado, nessa perspectiva, a ser o grande administrador dos riscos dentro da sociedade.

Fala-se, então, num *Estado de Risco* como desenvolvimento do modelo de Estado de Direito, que se justifica “na distribuição da responsabilidade e dos custos dos riscos na sociedade e do controle de riscos não aceitos pela comunidade”⁶⁰. Nesse Estado, a sociedade já não é mais dirigida apenas pela lei formal, sendo necessária uma pluralidade de fontes normativas (inclusive internacionais), sem que isso signifique relegar a Constituição a segundo plano – pelo contrário, a Constituição é vista como centro da normatividade jurídica⁶¹. Paradoxalmente, trata-se de um Estado em que a sociedade almeja a simplificação legislativa⁶².

Como se viu, embora o conceito de *Estado de Direito* tenha origem na expressão *Rechtsstaat* proveniente da Alemanha, o conceito também se aproxima das experiências inglesa (*Rule of Law*) e francesa (*État Constitutionnel*)⁶³. Embora as experiências de cada país historicamente tenham sido diferentes, fato é que guardam elementos em comum: essencialmente, a ideia de submissão do poder estatal ao ordenamento jurídico, cuidando da proteção de direitos fundamentais.

Contemporaneamente, as constituições de diversas nações ocidentais preveem a formulação do Estado de Direito, ainda que com algumas variações, a exemplo do que ocorre na Alemanha, Itália, França, Espanha e Portugal⁶⁴. Não é diferente no Brasil, em que a Constituição estabelece que nossa República se constitui em Estado Democrático de Direito (art. 1º) – ou seja, para os legisladores constituintes, não foi suficiente dizer que somente se legitima um Estado “constituído de conformidade com o Direito e atuante na forma do Direito, porquanto se quis deixar bem claro que o Estado deve ter origem e finalidade de acordo com o

⁵⁹ MAURICIO JUNIOR, Alceu. Do estado social ao estado de risco: a transformação do paradigma da segurança no estado constitucional de direito. In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 274, p. 133-173, mai. 2017. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/68745/66664>>. Acesso em: 05 Ago. 2017.

⁶⁰ Ibidem.

⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário vol. II – Valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 423.

⁶² Ibidem, p. 424.

⁶³ Daí haver quem identifique o fenômeno com o do próprio Constitucionalismo. Vide, a respeito: BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 27, 62, 111 e 446.

⁶⁴ GALVÃO, Paulo Braga. Op. cit., pp. 458-460.

Direito manifestado livre e originariamente pelo próprio povo”⁶⁵.

Mesmo assim, no Brasil, não é qualquer conteúdo expressado pelo povo que se legitima o Estado Democrático de Direito, mas aquele que tem: (i) como *fundamentos*, a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, e o pluralismo político (art. 1º, incisos I a V, da Constituição); (ii) como *objetivos* fundamentais, construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º, incisos I a IV, da Constituição).

Enfim, o tipo de Estado previsto na Constituição da República de 1988, embora guarde algumas variações em relação aos modelos adotados em outros países, pode ser identificado dentro de uma categoria padrão de Estado de Direito presente nas democracias ocidentais contemporâneas. Suas características principais são a existência de um Estado que atua mediante uma separação funcional de poderes, através de normas principalmente gerais, fruto da participação dos cidadãos, que protegem a autonomia individual, direitos individuais e/ou sociais e que o limitam tanto por serem emitidas e conhecidas como por formarem um conjunto unitário e coerente⁶⁶.

Em suma, tem-se que a análise do conceito de Estado de Direito revela momentos de retração e de expansão da figura estatal. Muito dessa análise relaciona o direito à política e à economia, sendo o Estado – e, conseqüentemente, a legitimidade do seu grau de intervenção nas áreas social e econômica – o reflexo de uma constante tensão entre as demandas dos diversos grupos que assumem e dirigem o poder numa dada sociedade. Como bem sintetiza Alceu Mauricio Junior⁶⁷:

Ao modelo de estado de direito predominante no século XIX correspondia uma concepção de estado liberal, tendo em vista uma sociedade que começava a se tornar industrializada e desprendida de hierarquias e tradições. O modelo do estado social de direito, consagrado no século XX, afirma-se em razão das desigualdades surgidas no desenvolvimento da sociedade industrial, tendo como referência uma forma de estado de bem-estar social para resolver o problema dos conflitos de classe.

⁶⁵ REALE, Miguel. *O Estado Democrático de Direito e o Conflito de ideologias*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 02.

⁶⁶ ASÍS, Rafael de. *Una aproximación da los modelos de Estado de Derecho*. Madri: Editorial Dykinson, 1999, pp. 152-153.

⁶⁷ MAURICIO JUNIOR, Alceu. Do estado social ao estado de risco: a transformação do paradigma da segurança no estado constitucional de direito. In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 274, p. 133-173, mai. 2017. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/68745/66664>>. Acesso em: 05 Ago. 2017.

A partir então, do declínio do paradigma do Estado Social, retoma-se, em alguma medida, um movimento liberal, sem, contudo, identificar-se com o antigo Estado Liberal clássico. Contemporaneamente, o conceito de Estado de Direito desenvolve-se em ao menos três vertentes, passando a ser visto também como Estado Subsidiário, Estado Democrático e Estado de Risco. Certamente, o conceito ainda passará por transformações, mas, dentro do escopo deste trabalho, o apanhado feito nas linhas anteriores já é suficiente para situar o leitor.

1.2 Separação de poderes

Locke foi o primeiro pensador a formular o princípio da separação de poderes, propugnando que o Legislativo deve ser separado do Executivo, uma vez que aquele que faz a lei também se subordina a seus efeitos⁶⁸.

Contudo, segundo Jorge Reis Novais, atribui-se a Montesquieu os contornos definitivos da teoria de que a liberdade individual seria mais bem protegida caso o poder não estivesse concentrado nas mãos de uma só pessoa, diante da tendência de o titular do poder valer-se de sua posição para cometer abusos. Assim, concebia-se a divisão de poderes como valor abstrato e ideal de organização do Estado, por meio da qual deveria haver rigorosa separação do poder em três instâncias, cada uma com função própria. Caberia ao rei e ministros o papel do Executivo; ao Parlamento a função de legislar; e aos magistrados a função judicial⁶⁹⁻⁷⁰. Com efeito, o genuíno surgimento da separação de poderes ocorre no contexto de luta contra o Estado Absoluto, sendo então inseparável do Estado de Direito e de seu papel de garantia dos direitos fundamentais, num processo que permeia o desenvolvimento do constitucionalismo liberal⁷¹.

⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 396.

⁶⁹ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., p. 86

⁷⁰ Antes de Montesquieu, já havia, dentro da ideia de república formulações de controle do poder, “seja pelo seu exercício por uma pluralidade de indivíduos, seja por estar limitado a uma lei divina ou natural superior, seja, mais adiante, por ser o poder dividido em funções, de modo a se controlar a si próprio, evitando o exercício abusivo e arbitrário” (BARCELLOS, Ana Paula de. Princípio republicano. In: *Dicionário de Princípios Jurídicos*. TORRES, Ricardo Lobo. KATOKA, Eduardo Takemi. GALDINO, Flavio [Org.]. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 1185). Historicamente, há manifestações do princípio da divisão de poderes nas obras de Aristóteles e Platão, bem como no contexto das magistraturas romanas, sendo possível buscar sua aparição ainda no Estado estamental. (NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., p. 86.)

⁷¹ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., p. 86.

Para Jorge Reis Novais, no contexto do nascente Estado de Direito liberal, a doutrina da divisão de poderes visava a garantir a calculabilidade, pelos particulares, do grau de intervenção do Estado. Tratava-se de técnica jurídica visando à proteção dos direitos individuais e à subordinação do poder às exigências de uma sociedade onde a burguesia se fortalecia e buscava reduzir o arbítrio e a imprevisibilidade⁷². Estabelecia-se a divisão de poderes a órgãos que tinham competências constitucionalmente pré-estabelecidas, atribuindo ao Legislativo a predominância sobre os outros poderes, num contexto de que o Parlamento garantiria a representação popular por meio do império da lei, e conseqüente a subordinação do Executivo por meio do princípio da legalidade⁷³.

Contudo, segundo o referido jurista, é ingênuo acreditar que a separação de poderes constitui uma técnica politicamente neutra de controle do poder. Situada em seu contexto do desenvolvimento do Estado de Direito liberal, a teoria da divisão de poderes servia aos interesses de uma burguesia em ascensão, que buscava exercer a hegemonia do poder político por meio do Parlamento, na medida que o império da lei e o princípio da legalidade submetessem juridicamente a atuação do Executivo, centrado na figura do monarca⁷⁴.

De acordo com Marçal Justen Filho⁷⁵, classicamente a teoria da separação de poderes possui três fundamentos:

- a) a diferenciação de estruturas da organização estatal (ou dos Poderes) – “os poderes do Estado são atribuídos a organizações de pessoas e bens diversas e autônomas entre si”;
- b) a diferenciação entre funções estatais (legislação como elaboração de normas gerais e abstratas; jurisdição como composição ou solução de litígios; e administração como aplicação da lei para atendimento concreto dos interesses coletivos) – trata-se de uma separação funcional de poderes, por meio da qual “os poderes do Estado são diferenciados segundo sua natureza, atributos ou efeitos”; e
- c) atribuição de um tipo diverso de função a cada Poder (ou a cada estrutura organizacional) – ao Executivo, a competência administrativa ou executiva; ao Legislativo, a competência legislativa; ao Judiciário, a competência jurisdicional.

⁷² NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., p. 75.

⁷³ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., p. 74.

⁷⁴ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., p. 89.

⁷⁵ FILHO, Marçal Justen. *Curso de Direito Administrativo*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 25-26.

Para Marçal Justen Filho, a concepção teórica certamente não é adotada de modo unânime em todos os países, por conta das peculiaridades locais, mas compartilham um fator em comum, que se traduz na impossibilidade de separação absoluta de poderes.⁷⁶

A verdade é que não há um modelo único e acabado de separação de poderes. A questão de como se relacionam os poderes ou funções estatais é matéria de direito positivo. O consenso repousa apenas na necessidade de separação, uma vez que “o poder concentrado, sem controle, tende sempre a ser exercido de forma abusiva, arbitrária ou caprichosa”⁷⁷. A forma como se implementa essa separação de poderes e o controle do exercício do poder político é que vai “determinar se há Estado de Direito, soberania popular e respeito aos direitos individuais, à liberdade e à igualdade”⁷⁸.

Para além da clássica divisão de poderes, a história do constitucionalismo norte-americano também mostra a importância de se criarem mecanismos de controle dos poderes, conhecidos como *checks and balances*. A teoria dos “freios e contrapesos” pode ser resumida como a adoção de mecanismos “que permitissem controles recíprocos entre os poderes, de forma a evitar que qualquer um deles pudesse atuar abusivamente no campo das respectivas atribuições”⁷⁹. A análise da Constituição brasileira permite verificar a adoção da teoria, na medida em que se evidencia a participação dos poderes no campo de influência uns dos outros⁸⁰. O desenho institucional da República Federativa do Brasil é complexo, mas permite afirmar,

⁷⁶ FILHO, Marçal Justen. Op. cit., pp. 26-27. No Brasil, por exemplo, todos os Poderes desempenham função administrativa, ao menos para organizar sua estrutura própria interna, quadro de funcionários etc. O Judiciário, por exemplo, exerce funções que se aproximam da legislativa, na medida em que tem competência para editar súmulas com “efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal” (art. 103-A, CF/88), o que aproxima sua atividade da edição de leis enquanto normas gerais e abstratas. Também o Poder Executivo federal possui competência para editar as medidas provisórias, que são atos normativos com força de lei (art. 62, CF/88).

⁷⁷ BARCELLOS, Ana Paula de. Princípio republicano. In: *Dicionário de Princípios Jurídicos*. TORRES, Ricardo Lobo. KATOKA, Eduardo Takemi. GALDINO, Flavio (Org.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 1185.

⁷⁸ Ibidem, p. 1186.

⁷⁹ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. SARMENTO, Daniel. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 306.

⁸⁰ Assim, p. ex., cabe ao Poder Legislativo sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa (art. 49, V, CF/88), bem como participar do processo de escolha de uma série de autoridades da república, como dos ministros do Supremo Tribunal Federal e do Procurador-Geral da República (art. 52, III), referendando ou rejeitando a escolha feita pela Presidência da República. Ao Judiciário, p. ex., é dado controlar, em face da Constituição, a compatibilidade dos atos dos demais poderes, como as leis e os demais atos normativos, invalidando-os (art. 102, CF/88), além, é claro, de controlar a juridicidade dos atos dos demais poderes, por meio da inafastabilidade do controle jurisdicional (art. 5º XXXV, CF/88). Ao Executivo, p. ex., além de uma função de prévio controle de constitucionalidade das leis, por meio do veto (art. 66, CF/88) – que, aliás, pode ser derrubado pelo Legislativo (art. 57, IV, CF/88) – é atribuída competência para indicar membros do Poder Judiciário (art. 101, CF).

com razoável tranquilidade, que houve adoção de um sistema de freios e contrapesos, de modo a evitar abusos e permitir um diálogo institucional.

Para Luís Roberto Barroso, a separação de poderes encerra duas concepções básicas: “divisão de funções entre órgãos diversos e controles recíprocos”⁸¹, que possuem, como corolários, “a especialização funcional e a necessidade de independência orgânica de cada um dos Poderes em face dos demais”⁸². A questão da separação de poderes é tão cara na democracia brasileira, que o princípio recebeu proteção constitucional especial no art. 60, § 4º, III, CF/88, na medida em que se veda até mesmo a deliberação sobre proposta de emenda constitucional tendente a abolir a separação de poderes. No entanto, como destaca Luís Roberto Barroso, não é qualquer inovação no arranjo institucional da Constituição que poderá ser invalidada, mas apenas aquelas que alterem o sentido nuclear da separação de poderes, isto é: se a modificação provocar a concentração de funções em um Poder e se a inovação esvaziar a independência orgânica dos Poderes ou suas competências típicas⁸³. Respeitadas essas premissas básicas, as novas maiorias não estarão eternamente vinculadas aos desenhos institucionais pensados em 1988.

Embora venha sendo aplicada como técnica de contenção e controle do poder estatal desde pelo menos o final do século XVIII a partir das revoluções francesa e norte-americana, a divisão de poderes nunca funcionou de modo ideal. Diógenes Hassan Ribeiro⁸⁴ explica que, no presidencialismo, há uma ascendência do Executivo sobre os demais poderes, enquanto no parlamentarismo, o Legislativo compõe o espaço de maior poder. Num Estado Democrático de Direito, o bipartidarismo (ou mesmo o multipartidarismo) tende a reduzir a separação a mera aparência, sobretudo quando o mesmo partido detém o Executivo e a maioria parlamentar⁸⁵. A par disso, o Judiciário vem mostrando protagonismo no mundo contemporâneo, especialmente por meio do controle de constitucionalidade das leis.

Segundo Marçal Justen Filho, a questão da divisão de poderes pode ser também

⁸¹ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 197.

⁸² BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 197.

⁸³ BARROSO, Luís Roberto. *Op. cit.*, p. 197.

⁸⁴ RIBEIRO, Diógenes V. Hassan. *A revisão do princípio da separação dos poderes: por uma teoria da comunicação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 237.

⁸⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, pp. 129-130.

encarada, sob outra perspectiva, como divisão de funções. *Função* pode ter um significado relacionado à descrição das características de um objeto, ou ainda um sentido finalístico, consistente “na atribuição a um sujeito do encargo de perseguir a satisfação de um interesse ou de um direito que ultrapassa sua órbita individual”⁸⁶.

Nesse aspecto, a atribuição de uma função pública a uma entidade organizada ou a uma instituição corresponde à atribuição de poderes jurídicos que visem à realização do fim imposto pelo Direito. Em outras palavras, esse conceito de função estatal, no sentido finalístico, é desmembrado em três aspectos: “a) a titularidade alheia do interesse a ser realizado; b) o dever do sujeito de perseguir a realização desse interesse e promover a obtenção de um fim; c) a atribuição de poder jurídico necessário para a realização desse interesse”⁸⁷. Para Justen Filho, “a consagração de um Estado Democrático de Direito significou a funcionalização de todos os poderes, atribuições e competências estatais”, na medida que a função estatal se volta para “a realização única e exclusiva dos interesses supra-individuais e dos valores protegidos pelo ordenamento jurídico”⁸⁸.

Com efeito, o modelo de simples separação absoluta, com poderes estanques e que não se comunicam, não mais se adequa à realidade contemporânea das democracias ocidentais. Conforme lecionam Cláudio Pereira de Souza Neto e Daniel Sarmento, “a significativa mudança no papel do Estado, que passou a intervir de forma muito mais intensa nas relações sociais e econômicas, levou a uma crise no princípio da separação dos poderes”⁸⁹. Enquanto no modelo liberal o que se pretendia era a contenção máxima do poder público, a adoção de um modelo de Estado voltado às preocupações sociais e à efetivação dos direitos fundamentais levou à admissão de novos arranjos institucionais compatíveis com essas finalidades. A mera preocupação com a contenção do poder, que antes era o principal ou único fundamento da teoria liberal, embora não desapareça, cede espaço para outras preocupações, “envolvendo a legitimação democrática do governo, a eficiência da ação estatal e a sua aptidão para a proteção efetiva dos direitos fundamentais”⁹⁰.

Bruce Ackerman é ainda mais incisivo e critica diretamente o modelo clássico de

⁸⁶ FILHO, Marçal Justen. Op. cit., pp. 32-33.

⁸⁷ FILHO, Marçal Justen. Op. cit., p. 33.

⁸⁸ FILHO, Marçal Justen. Op. cit., p. 34.

⁸⁹ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. SARMENTO, Daniel. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 306.

⁹⁰ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. SARMENTO, Daniel. Op. cit., p. 306.

separação de poderes. Defende que a teoria de Montesquieu é insuficiente e inadequada para “captar adequadamente toda a complexidade contemporânea por meio de uma separação tripartite de poderes em legislativo, judiciário e executivo”⁹¹.

Para Jorge Reis Novais, com a evolução do Estado de Direito e a incorporação dos elementos sociais e democráticos (vide tópico 1.1, *supra*), a clássica divisão de poderes perde seu caráter mecanicista de mera repartição de competências entre autoridades autônomas, para tornar-se uma técnica de organização visando à divisão racionalizada e integrada de funções, com vistas a evitar a concentração, o excesso ou o exercício arbitrário do Poder. Com isso, diluem-se fronteiras entre as tradicionais funções do Legislativo e Executivo, valendo destacar, nesse contexto: o desenvolvimento da iniciativa legislativa e da atividade normativa por parte do Governo, seja de forma autônoma ou delegada; a descentralização de funções; e a criação de pluralidade de órgãos reciprocamente limitados⁹².

No caso brasileiro, não é só o poder político que se divide entre órgãos diferentes, mas também o poder tributário. Ele não constitui um poder autônomo e independente, mas sim um poder substancial que funciona dentro do sistema político inserido na Constituição da República, de modo que também se submete às mesmas limitações por meio da separação (mas também da interpenetração) de funções de legislar, administrar e julgar⁹³.

⁹¹ Bruce Ackerman dá o exemplo das comissões eleitorais independentes, que seriam entidades especializadas, separadas dos tribunais e dos poderes eleitos, criadas com o intuito de garantir a integridade de eleições num determinado país, em todo o processo eleitoral, e não apenas a posteriori como normalmente atuaria o Judiciário. É bem verdade que, no Brasil, a função é exercida pela Justiça Eleitoral – o que contudo, apenas reforça o caráter *sui generis* desse organismo, o qual, embora integrante do Poder Judiciário brasileiro, possui uma ampla gama de competências e de funções eminentemente administrativas e não jurisdicionais. Vide, por exemplo, os seguintes dispositivos da Lei nº 4.737/1965: “Art. 23. Compete, ainda, privativamente, ao Tribunal Superior: (...) VII – fixar as datas para as eleições de Presidente e Vice-Presidente da República, Senadores e Deputados Federais, quando não o tiverem sido por lei; (...) VIII – aprovar a divisão dos Estados em Zonas Eleitorais ou a criação de novas Zonas; IX – expedir as instruções que julgar convenientes à execução deste Código; (...) XII – responder, sobre matéria eleitoral, às consultas que lhe forem feitas em tese por autoridade com jurisdição federal ou órgão nacional de partido político;”.

A partir da necessidade de controle do processo eleitoral, Bruce Ackerman elabora um método, dividido em quatro etapas, para identificar “a legítima posição de uma dada instituição na nova separação de poderes”: (i) a identificação de um valor governamental fundamental (p. ex., a democracia); (ii) a explicação de por que tal valor fundamental requer que a instituição receba proteção constitucional especial, em relação a forças externas (p. ex.: as comissões eleitorais especiais não deveriam ser influenciadas por mandatários políticos); (iii) a identificação de técnicas de isolamento institucional que darão ao “novo poder” um incentivo para fazer um trabalho melhor (p. ex., conferir garantias aos investidos em determinada função); e (iv) a análise empírica comparada (p. ex., analisar por que motivos esta ou aquela instituição funciona melhor ou pior em determinados contextos reais). (ACKERMAN, Bruce. Adeus, Montesquieu. In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 265, p. 13-23, jan. 2014. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/18909>>. Acesso em: 06 Ago. 2017.)

⁹² NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., pp. 201-202.

⁹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I. – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 397.

Como se vê, a divisão de funções ou de poderes tem por fundamento a necessidade de controlar o poder estatal e de lhe impor limites, uma vez que a concentração de poderes tende ao arbítrio. Historicamente, o modelo de tripartição de poderes entre Legislativo, Executivo e Judiciário encontra raízes na doutrina de Montesquieu. Contudo, não é impossível pensar em rearranjos institucionais que visem a conferir a outros órgãos competências para mais bem desenvolver valores e alcançar finalidades constitucionalmente estabelecidas. A divisão de poderes, aliás, é questão de direito positivo, variando, país a país, as funções das diversas instituições públicas. Em todo caso, a importância da divisão de funções está relacionada tanto à necessidade de otimização na realização do bem-comum, quanto na necessidade de controle recíproco das atividades estatais.

1.3 Segurança jurídica, o fenômeno normativo e o papel da lei

Neste tópico, pretende-se analisar o que é a segurança jurídica e qual é a sua relação com o princípio da legalidade. Para tanto, será feita uma abordagem sobre a segurança jurídica como fato, valor e norma, ressaltando sua relação com o conceito de Estado de Direito. Em seguida, busca-se densificar sua aplicação e relação com a legalidade no Direito Público e, em especial, no Direito Tributário. Para tanto, será feita uma abordagem doutrinária, sem deixar de lado a visão e aplicação desses princípios na jurisprudência brasileira.

1.3.1 Segurança jurídica

Tanto o termo *segurança* quanto a expressão *segurança jurídica* são polissêmicos, isto é, podem possuir vários significados, dependendo do modo como são definidos⁹⁴. A doutrina costuma abordar o tema da *segurança jurídica* sob o viés principiológico, mas a expressão pode ser analisada como um *estado de fato*, um *valor* ou uma *norma*.

Como estado de fato, a segurança refere-se a uma realidade que se julga existir ou estar

⁹⁴ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 99.

presente, dadas determinadas circunstâncias⁹⁵.

Por sua vez, conforme leciona Ricardo Lobo Torres⁹⁶, os valores compõem um sistema aberto; são objetivos⁹⁷; parciais; estão em permanente interação e em incessante busca do equilíbrio, sem haver entre eles hierarquia; tendem à polaridade; são analógicos e existem no grau máximo de generalidade e abstração, não se traduzindo em linguagem constitucional. Nesse contexto, a segurança é um *valor* relacionado à redução de incertezas⁹⁸, à garantia de direitos, à paz social⁹⁹, significando sobretudo segurança dos direitos fundamentais¹⁰⁰. Nessa acepção, a *segurança jurídica* denota um juízo axiológico sobre algo de bom que se busca, de acordo com um dado referencial de valores¹⁰¹.

Inserida na ordem jurídica, é vista como elemento conservador¹⁰², destinado à manutenção do estado de coisas e tem como função evitar surpresas ante eventuais alterações no mundo fenomênico ou normativo.

A segurança jurídica é historicamente identificada com o conceito de Estado de Direito, tema sobre o qual já se teceram comentários em tópico anterior (item 1.1, supra). Com efeito,

⁹⁵ *Ibidem*, p. 108.

⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, pp. 40-41.

⁹⁷ “No plano da História, os valores possuem *objetividade*, porque, por mais que o homem atinja resultados e realize obras de ciência ou de arte, de bem e de beleza, jamais tais obras chegarão a exaurir a possibilidade dos valores, que representam sempre uma abertura para novas determinações do gênio inventivo e criador. Trata-se, porém, de uma *objetividade relativa*, sob o prisma ontológico, pois os valores não existem em si e de per si, mas em relação aos homens, com *referência a um sujeito*. Não se entenda, porém, que os valores só valham por se referirem a dado sujeito empírico, posto como sua *medida e razão de ser*. (...)”

Por serem referidos, por estarem sempre em *relação com o homem*, com o sujeito humano em sua universalidade, é que dizemos que a *objetividade dos valores é relativa*, que é uma objetividade *in fieri* na tela da História, mas não lhes falta *imperatividade ética*, desde que se considere a totalidade do processo estimativo que se confunde com o espírito humano, revelando-se em si mesmo e em suas obras, pois, como observa Brightman, não há valores que possam ser apreciados plenamente sem se levar em conta todos os demais, a experiência pessoal e a coletiva.” (REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, pp. 208-209)

⁹⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1097.

⁹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 164 e 167.

¹⁰⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 165 e 167.

¹⁰¹ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 108.

¹⁰² SILVA, Almiro do Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro. In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 237, p. 271-316, jan. 2015. ISSN 2238-5177, p. 275. Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44376/44830>. Acesso em: 19.06.2017.

dado que o Estado é uma abstração personificada, sujeito de direitos e deveres, sua existência depende de um sistema referencial – no caso, o Direito – que permeia a criação e manutenção de sua personalidade jurídica. *A ordem jurídica*, assim, é componente do Estado¹⁰³.

Daí que o conceito de *segurança* como *valor* se relaciona intrinsecamente com o de *Estado de Direito*, na medida em que todos necessitam de certeza, calculabilidade, previsibilidade, estabilidade e objetividade nas relações jurídicas¹⁰⁴ com vistas ao desenvolvimento econômico, político e social: o Estado depende desses atributos, seja na relação com outros entes nacionais soberanos, seja nas relações entre suas subdivisões políticas e jurídicas (entes federados, autarquias, agências etc.), seja na sua relação com os particulares; os cidadãos, as pessoas naturais e os entes jurídicos (personalizados ou não) – em suma, particulares em geral – também disso necessitam, seja em suas relações entre si, seja diante do Estado¹⁰⁵.

A *segurança* também pode ser visualizada como *norma-princípio*, aqui entendida como uma “prescrição, dirigida aos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo, que determina a busca de um estado de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico com base na sua cognoscibilidade”¹⁰⁶. Com isso, pretende-se não só evitar alterações surpreendentes que tornem instáveis a situação dos sujeitos de direito (entes públicos e particulares em suas mais diversas acepções e relações), mas também minorar os efeitos, traumáticos ou indesejados, que resultem de novas disposições jurídicas que pretendam alterar situações¹⁰⁷ – sejam elas consolidadas no passado; em desenvolvimento no presente; ou que venham a ser planejadas com base em regras atuais, mas projetadas para o futuro.

Como princípio, a segurança jurídica “estabelece um estado de coisas que deve ser buscado mediante a adoção de condutas que produzam efeitos que contribuam para a sua promoção gradual”¹⁰⁸. Isso não impede que a segurança jurídica seja também caracterizável

¹⁰³ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 118.

¹⁰⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 165.

¹⁰⁵ MARINONI, Luiz Guilherme. Segurança dos atos jurisdicionais. In: *Dicionário de Princípios Jurídicos*. TORRES, Ricardo Lobo. KATOKA, Eduardo Takemi. GALDINO, Flavio (Org.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 1226.

¹⁰⁶ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 112.

¹⁰⁷ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 87.

¹⁰⁸ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São

como uma *regra* concretizada legislativa ou jurisprudencialmente, ou ainda como uma metanorma de interpretação e aplicação de outras normas (*postulado jurídico*)¹⁰⁹.

No plano constitucional, a segurança é mencionada expressamente como um direito no caput do art. 5º, sendo explicitado ao longo de toda a Constituição. Desenvolve-se normativamente como direito fundamental de que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (art. 5º, inc. XXXVI), mas não se limita a isso. Dado que a segurança é atributo de todo o ordenamento jurídico, a própria previsão de regras procedimentais para a elaboração de leis e atos normativos pelo Poder Público (processo legislativo – arts. 59 e segs. da Constituição) é também uma das facetas da segurança jurídica, na medida em que se assegura que inovação normativa deve observar regras mínimas para ser considerada válida.

As regras comumente identificadas como cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, da Constituição¹¹⁰) também são expressão da segurança jurídica no Direito brasileiro, na medida que consubstanciam conteúdos mínimos essenciais ao Estado Brasileiro e aos seus cidadãos. Esses conteúdos não podem sequer ser objeto de deliberação em propostas de Emendas à Constituição, de modo que também as leis e demais atos normativos devem obedecê-los.

A dimensão normativa da segurança jurídica também produz efeitos na criação da jurisprudência, na medida que se assegura a proteção das situações jurídicas consolidadas quanto à mudança do entendimento dos tribunais¹¹¹ e quanto à mudança de critério jurídico adotado pelas autoridades administrativas¹¹².

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem observado que a segurança jurídica é projeção objetiva do princípio da dignidade da pessoa humana¹¹³ e expressão do Estado

Paulo: Malheiros, 2011, p. 669.

¹⁰⁹ ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 670.

¹¹⁰ Constituição da República: “Art. 60 (...) § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais.”

¹¹¹ Lei nº 9.868/1999: “Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.”

¹¹² Lei nº 5.172/1966 (CTN): “Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

¹¹³ MS 25.116, rel. min. Ayres Britto, j. 8-9-2010, P, DJE de 10-2-2011.

Democrático de Direito. Projeta-se sobre as relações jurídicas¹¹⁴ e tem conteúdos diversos, a exemplo das dimensões de: proteção da confiança¹¹⁵; garantia do acesso à Justiça¹¹⁶; estabelecimento de prazos extintivos de pretensões e de direitos (p. ex.: as preclusões processuais, a prescrição e a decadência¹¹⁷); consolidação de situações¹¹⁸, especialmente aquelas formadas em observância da boa-fé¹¹⁹; a vedação à aplicação retroativa da norma nova¹²⁰; a necessidade de criação de regras de transição¹²¹; observância de atos jurídicos perfeitos¹²².

A jurisprudência do STF aplica o princípio da segurança jurídica nos mais diversos ramos do Direito e nas mais variadas matérias ligadas ao Direito Público, a exemplo dos âmbitos e aspectos: eleitoral¹²³; político-federativo¹²⁴; administrativo¹²⁵, inclusive no aspecto da estabilidade econômico-financeira do contrato administrativo¹²⁶ e chegando até mesmo a convalidar atos reputados como ilegais, diante da proteção da confiança legítima¹²⁷; processual¹²⁸, inclusive no tocante ao juízo de compatibilidade de normas em relação à Constituição Federal, e em especial em matéria de modulação de efeitos da declaração de

¹¹⁴ RE 646.313 AgR, rel. min. Celso de Mello, j. 18-11-2014, 2ª T, *DJE* de 10-12-2014.

¹¹⁵ RE 598.099, rel. min. Gilmar Mendes, j. 10-8-2011, P, *DJE* de 3-10-2011.

¹¹⁶ RE 566.621, rel. min. Ellen Gracie, j. 4-8-2011, P, *DJE* de 11-10-2011.

¹¹⁷ RE 626.489, rel. min. Roberto Barroso, j. 16-10-2013, P, *DJE* de 23-9-2014. ADI 124, rel. min. Joaquim Barbosa, j. 1º-8-2008, P, *DJE* de 17-4-2009.

¹¹⁸ MS 22.315, rel. min. Gilmar Mendes, j. 17-4-2012, 2ª T, *DJE* de 16-5-2012.

¹¹⁹ ACO 79, rel. min. Cezar Peluso, j. 15-3-2012, P, *DJE* de 28-5-2012.

¹²⁰ ADPF 341 MC-REF, rel. min. Roberto Barroso, j. 27-5-2015, P, *DJE* de 10-8-2015.

¹²¹ RE 566.621, rel. min. Ellen Gracie, j. 4-8-2011, P, *DJE* de 11-10-2011.

¹²² ADI 4.917 MC, rel. min. Cármen Lúcia, dec. monocrática, j. 18-3-2013, *DJE* de 21-3-2013.

¹²³ RE 637.485, rel. min. Gilmar Mendes, j. 1º-8-2012, P, *DJE* de 21-5-2013.

¹²⁴ ADI 2.240, rel. min. Eros Grau, j. 9-5-2007, P, *DJ* de 3-8-2007.

¹²⁵ MS 24.872, voto do rel. min. Marco Aurélio, j. 30-6-2005, P, *DJ* de 30-9-2005.

¹²⁶ RE 571.969, rel. min. Cármen Lúcia, j. 12-3-2014, P, *DJE* de 18-9-2014.

¹²⁷ RE 462.909 AgR, voto do rel. min. Gilmar Mendes, j. 4-4-2006, 2ª T, *DJ* de 12-5-2006.

¹²⁸ RE 571.572 ED, rel. min. Ellen Gracie, j. 26-8-2009, P, *DJE* de 27-11-2009. ADI 2.797 ED, rel. p/ o ac. min. Ayres Britto, j. 16-5-2012, P, *DJE* de 28-2-2013. Rcl 10.707 AgR, voto do rel. min. Celso de Mello, j. 28-5-2014, P, *DJE* de 30-10-2014.

inconstitucionalidade¹²⁹. A jurisprudência do STF também aplica o princípio da segurança jurídica em aspectos do Direito Financeiro¹³⁰ e Tributário¹³¹; no âmbito do comércio exterior e do desenvolvimento econômico e ambiental¹³²; no Direito fundiário¹³³; e no Direito Previdenciário¹³⁴.

Em suma, a segurança jurídica pode ser tida como fato, valor ou norma. Nesse último aspecto, embora seja mais comum sua caracterização como princípio, nada impede que seja tida também como regra ou postulado interpretativo. Em qualquer caso, é essencial à formulação do Estado de Direito e, nesse sentido, é amplamente prevista, nas suas mais diversas acepções, em normas legais e constitucionais, sendo conceito amplamente aplicado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal nos mais diversos ramos do Direito Público. Isso posto, veremos adiante como a segurança jurídica se densifica, no Estado de Direito, a partir da legalidade.

1.3.2 A legalidade no Direito Público

O fenômeno do Estado de Direito, antes mencionado, também está intrinsecamente ligado ao da legalidade, na medida em que um Estado com poderes limitados é aquele cuja atividade deve ser submeter a normas preestabelecidas. Historicamente, o conceito de Estado de Direito surge atrelado a elementos formais-instrumentais, especialmente o princípio da legalidade da Administração – o ideal de submissão do Estado ao Direito, progressivamente reduzido à integral subordinação da Administração à lei¹³⁵.

A palavra *lei*, genericamente, possui também uma pluralidade de significados. Em sentido lato, pode compreender as leis da natureza (objeto de estudo da física e das ciências

¹²⁹ ADI 2.797 ED, rel. p/ o ac. min. Ayres Britto, j. 16-5-2012, P, *DJE* de 28-2-2013. RE 600.885, rel. min. Cármen Lúcia, j. 9-2-2011, P, *DJE* de 1º-7-2011.

¹³⁰ ADI 4.425 QO, rel. min. Luiz Fux, j. 25-3-2015, P, *DJE* de 4-8-2015.

¹³¹ RE 433.352 AgR, rel. min. Joaquim Barbosa, j. 20-4-2010, 2ª T, *DJE* de 28-5-2010.

¹³² ADPF 101, rel. min. Cármen Lúcia, j. 24-6-2009, P, *DJE* de 4-6-2012.

¹³³ ADI 2.213 MC, rel. min. Celso de Mello, j. 4-4-2002, P, *DJ* de 23-4-2004.

¹³⁴ ADI 2.555, rel. min. Ellen Gracie, j. 3-4-2003, P, *DJ* de 2-5-2003.

¹³⁵ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., p. 105.

naturais), as da liberdade (plano da metafísica), as da sociedade (plano das ciências sociais em geral, a exemplo da economia e da sociologia), bem como as jurídicas. As leis, por assim dizer, *do Direito*, são marcadas por um cunho deontológico e axiológico¹³⁶.

No entanto, embora haja essa aproximação do significado de lei com a determinação de condutas a serem observadas e a valores a serem preservados, certo é que, para o Direito, os conceitos de *lei*, *texto de lei* e *norma jurídica* não se confundem.

A lei, genericamente falando, é um dos meios pelo qual se produz o resultado norma jurídica¹³⁷. Não é o único meio, porque também o costume pode ser considerado como fonte do direito¹³⁸. Também não é o mais importante, por conta do fenômeno do constitucionalismo, que hodiernamente eleva a Constituição ao patamar de maior importância e de centralidade no ordenamento jurídico.

Por sua vez, o *texto da lei* é a “representação formal (escrita) de uma mensagem (norma jurídica)”¹³⁹. O texto da lei deve estar inscrito num suporte físico passível de leitura pelos seus destinatários.

Já as *normas jurídicas* são mensagens¹⁴⁰, na forma de comandos, que disciplinam as relações sociais (normas de conduta ou primárias) ou, ainda, disciplinam a produção e modificação de normas de conduta (aqui enquadram-se as normas de reconhecimento ou secundárias)¹⁴¹. A relação entre *texto de lei* e *norma jurídica* é que essa (norma) encontra-se objetivada naquele (texto já publicado) e subjetivada na mente de cada indivíduo que realiza a atividade de interpretação¹⁴².

¹³⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 413.

¹³⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. Op. cit., p. 126.

¹³⁸ Decreto-lei nº 4.657/1942: “Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”.

¹³⁹ QUEIROZ, Luís César Souza de. Justiça e segurança na tributação: a aplicabilidade do princípio da irretroatividade aos casos de mutação normativa promovida pelo Poder Judiciário. In: OTERO, Paulo. ARAÚJO, Fernando. GAMA, João Taborda da. (Org.). *Estudos em memória do prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches. Vol. III – Direito Fiscal: parte geral*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, p. 389.

¹⁴⁰ “(...) a norma jurídica é a mensagem, é a significação obtida pela interpretação de textos jurídicos (...)”. QUEIROZ, Luís César Souza de. Justiça e segurança na tributação: a aplicabilidade do princípio da irretroatividade aos casos de mutação normativa promovida pelo Poder Judiciário. In: OTERO, Paulo. ARAÚJO, Fernando. GAMA, João Taborda da. (Org.). *Estudos em memória do prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches. Vol. III – Direito Fiscal: parte geral*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, p. 390.

¹⁴¹ HART, H. L. A. *O conceito de direito*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009, pp. 121-123.

¹⁴² QUEIROZ, Luís César Souza de. Justiça e segurança na tributação: a aplicabilidade do princípio da irretroatividade aos casos de mutação normativa promovida pelo Poder Judiciário. In: OTERO, Paulo. ARAÚJO, Fernando. GAMA, João Taborda da. (Org.). *Estudos em memória do prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches. Vol. III – Direito Fiscal: parte geral*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, p. 391.

De todo modo, nas atuais democracias ocidentais, embora o fenômeno normativo tenha como fundamento precípua a figura da Constituição, historicamente a lei tinha maior importância na geração de direitos, deveres e obrigações. Só as leis geradas por parlamentos vinculavam, e até meados do século XX, as Constituições tinham pouca ou nenhuma importância¹⁴³. O resgate do constitucionalismo após a 2ª Guerra Mundial na Europa, com a atribuição de papel de centralidade e supremacia à Constituição frente às maiorias políticas, e em 1988 no Brasil, entretanto, não retira a importância da lei, especialmente diante da sua relação intrínseca com o Estado de Direito. Por outro lado, a lei passa a se submeter à Constituição e dela extrair seu fundamento de validade, não só no plano formal (a significar a observância de um procedimento na sua formulação) como também no plano material (a significar a submissão ao conteúdo das previsões constitucionais).

Conquanto a Constituição desempenhe papel central em todo ordenamento jurídico – e isso é indiscutível –, não é verdade que a atividade administrativa possa abdicar da lei. A atividade administrativa, como expressão do poder do Estado, depende da existência de uma lei. A Constituição, embora por um lado cumpra um papel de suma importância na sujeição do poder no Estado ao Direito, não possui pretensão de completude do ordenamento jurídico. Com efeito, é virtualmente impossível que uma Constituição – assim entendida como o ponto de consenso sobre as relações sociais mais importantes, fundamentais e essenciais no plano político, econômico e social¹⁴⁴ – possa se ater a todas as minúcias existentes na dinâmica da vida. Consequentemente, os diversos atos normativos, a exemplo das leis, são meios necessários para reger as relações sociais, visando atingir os diversos valores constitucionalmente consagrados.

Com a atividade estatal não é diferente: embora a Constituição se ocupe em reger a atividade política e administrativa, às vezes descendo a minúcias, a verdade é que o texto constitucional não dá conta de toda a realidade fática, nem normativa. Assim, permanece até os dias de hoje a importância da legalidade como princípio regente da atividade administrativa no Estado de Direito – significando o princípio da legalidade, “em grande parte dos casos, a insuficiência da previsão constitucional para a validade da atividade administrativa”¹⁴⁵. No

¹⁴³ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. SARMENTO, Daniel. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 26.

¹⁴⁴ *Ibidem*, p. 26.

¹⁴⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. *Op. cit.*, p. 127.

Brasil, em especial, a previsão é reforçada pelo art. 37 da Constituição da República, na medida que estabelece a sujeição da atividade administrativa de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios ao *princípio da legalidade*.

Legalidade, no plano do Direito Público, especialmente no Direito Administrativo, significa dizer em linhas gerais que todas as condutas administrativas, sejam comissivas ou omissivas, devem ser compatíveis com a lei e o direito¹⁴⁶. Normativamente é o que se encontra no art. 37, caput, da Constituição Federal¹⁴⁷, e, no âmbito federal, na previsão expressa do art. 2º, caput, e parágrafo único, inc. I, da Lei nº 9.784/1999.¹⁴⁸

Contudo, nem sempre foi assim.

De acordo com Jorge Reis Novais¹⁴⁹, no contexto iluminista, a lei, com sua abstração e generalidade próprias, era concebida como uma universalidade racional¹⁵⁰. Na medida em que, na elaboração da lei, concorria uma participação igual de cada cidadão, a exigência de igualdade

¹⁴⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. Op. cit., p. 1098.

¹⁴⁷ Constituição da República, na redação da Emenda Constitucional nº 19/1998: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)”

¹⁴⁸ Lei nº 9.784/1999: “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: I - atuação conforme a lei e o Direito;”

¹⁴⁹ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., pp. 89-93.

¹⁵⁰ Ressalte-se que, mais propriamente, as características de abstração e de generalidade não se referem à lei como categoria, mas à norma jurídica, ou seja, ao produto da interpretação e aplicação de textos legais. Neste sentido, são dignos de nota os ensinamentos de Luís Queiroz:

“As normas podem ser classificadas segundo diferentes critérios, destacam-se os seguintes:

a) quanto ao critério da realização, no tempo, e no espaço, do fato descrito no antecedente normativo – classifica-se a norma jurídica em *abstrata* ou *concreta*;
 b) quanto ao critério da individualização dos sujeitos cuja conduta intersubjetiva é regulada pelo consequente normativo – classifica-se a norma jurídica em geral ou individual.
 c) quanto ao critério da espécie de conteúdo do antecedente e do consequente normativos – classifica-se a norma jurídica em de produção normativa ou de conduta.

De acordo com esses critérios:

a.1) a norma jurídica é abstrata – quando o antecedente da norma jurídica descreve uma situação de fato imaginada, uma mera suposição, uma hipótese, cuja ocorrência é possível.
 a.2) a norma jurídica é concreta – quando o antecedente da norma jurídica descreve um fato que já se realizou no tempo e no espaço; descreve-se um fato já ocorrido, fato material, concreto.
 b.1) a norma jurídica é geral – quando o consequente normativo regula o comportamento de uma classe de pessoas indeterminadas, não individualizadas, quer ocupem o polo passivo (sujeito passivo indeterminado), quer ocupem o polo ativo (sujeito ativo indeterminado).
 b.2) a norma jurídica é individual – quando o consequente normativo regula o comportamento de pessoas determinadas, individualizadas, isto é, tanto o sujeito ativo quanto o sujeito passivo estão determinados, individualizados.” (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional. 2ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016, pp. 25-26.)

estava resolvida. Não haveria que se falar em arbítrio, pois ninguém seria injusto contra si próprio na qualidade de legislador. O caráter de segurança e previsibilidade estaria refletido na abstração e generalidade próprios da lei. Em suma, o primado da vontade geral estaria situado no primado da lei.

Prossegue o jurista explicando que, atrelado à ideia de primado ou império da lei, situa-se o princípio da legalidade como técnica jurídica que atuava para a estabelecer a soberania da função legislativa sobre os demais poderes. No Estado de Direito liberal, a independência judicial só seria plenamente realizada na medida que o magistrado se subordinasse aos ditames da lei emitida pelo Parlamento. Em relação ao Executivo, a luta do Estado de Direito liberal era pela plena submissão da Administração Pública ao primado da lei, como forma de tutelar os direitos dos cidadãos, na medida que apenas o órgão de representação nacional teria legitimidade para excluir o arbítrio, cabendo-lhe assim tutelar a preservação dos direitos individuais¹⁵¹.

Para Novais¹⁵², então, o princípio da legalidade passava a ter dois limites no Estado de Direito, um imanente e outro transcendente: *imanente*, porque, a partir de então, era a lei emanada pelo Parlamento, e não mais na vontade ou nas ordens do monarca, que conferia competência às condutas do Executivo; *transcendente*, ou externo, porque os direitos dos particulares passavam também a limitar a atuação da Administração Pública. Nessa primeira fase do Estado liberal, a lei tinha preferência em relação à atuação administrativa, cabendo à Administração não violar a lei e, por conseguinte, os direitos por ela tutelados; dentro da lei, a Administração Pública tinha um espaço por onde podia livremente transitar. Já numa segunda fase, a extensão da legalidade foi ampliada para um princípio de reserva de lei, de modo que certos domínios (como a liberdade e a propriedade) só pudessem ser regidos por lei. Nessa segunda fase, a lei é não só limite, como também fundamento necessário da atividade administrativa. A evolução do princípio levou, numa terceira etapa, à criação da chamada reserva total (ou reserva absoluta) de lei, que condicionava que toda a atividade administrativa se submetesse a um fundamento legal, independentemente da natureza ou do domínio que estivesse em jogo.

De acordo com o jurista português¹⁵³, a análise da possibilidade de controle judicial dos

¹⁵¹ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., pp. 93-95.

¹⁵² NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., pp. 96-99.

¹⁵³ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., pp. 99-101.

atos administrativos também passa por três fases dentro do Estado de Direito liberal. Na primeira, era tida com desconfiança a intervenção judicial no âmbito dos demais poderes, especialmente no contexto da Revolução Francesa, na qual os juízes eram ligados ao Antigo Regime, de modo que a divisão de poderes foi tida como separação de poderes, a impedir que os magistrados interferissem na atividade administrativa. A segunda, que passaria a consagrar progressivamente o contencioso administrativo, por meio do qual a própria Administração Pública passava a julgar eventuais recursos contra os atos administrativos tidos por ilegais. A terceira, por fim, que passou a permitir a sindicabilidade dos atos administrativos pelos juízes.

Esse panorama histórico, no entanto, não pode admitir a condução do Estado de Direito ao conceito de um mero *Estado de Legalidade*, assim entendido aquele no qual os valores essenciais “são apenas a certeza e segurança jurídica inerentes à observância do princípio da legalidade, isto é, valores exigidos pela necessidade de estabilização”¹⁵⁴ das relações jurídicas. O Estado de Direito não é oco, e o Direito Público não é uma moldura que possa ser preenchida com qualquer tipo de conteúdo, uma vez que a República Federativa do Brasil é um Estado *Democrático* de Direito (art. 1º da Constituição) – ou seja, um Estado de acordo com o Direito manifestado livre e originariamente pelo próprio povo, tendo como *fundamentos*, a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, e o pluralismo político¹⁵⁵; e como *objetivos* fundamentais, construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação¹⁵⁶.

Conforme leciona Jorge Reis Novais, com a evolução do Estado de Direito e a incorporação dos elementos sociais e democráticos (vide tópico 1.1, *supra*), a clássica ideia de império da lei e do princípio da legalidade são também conformados à nova dimensão da atividade administrativa, empenhada na configuração da sociedade por meio de prestações positivas, que demandam a atribuição de poderes discricionários à Administração Pública¹⁵⁷. Isso, contudo, não significa que o Estado de Direito social e democrático tenha se tornado (ou tenha a pretensão de se tornar) em Estado de Arbítrio, pois ainda assim garantem-se contrapartidas globalmente vantajosas, como: o reforço da independência do Poder Judiciário,

¹⁵⁴ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., p. 123.

¹⁵⁵ Art. 1º, incisos I a V, da Constituição Federal.

¹⁵⁶ Art. 3º, incisos I a IV, da Constituição Federal.

¹⁵⁷ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., pp. 202-204.

que continua podendo adentrar o mérito do ato administrativo (sindicabilidade), agora reforçada pela consagração da justiça constitucional; e a generalização e aprofundamento das regras de democracia política¹⁵⁸.

Tocando pontos similares, Maria Sylvia Zanella Di Pietro¹⁵⁹ acaba por sintetizar um paradoxo atual. Por um lado, explica que a adoção de um Estado Democrático de Direito causa, como decorrência da constitucionalização do Direito Administrativo, o alargamento do princípio da legalidade, trazendo como consequência a maior limitação à discricionariedade administrativa e a ampliação do controle judicial da Administração Pública. Contudo, paralelamente (e quase que paradoxalmente), relata que nos últimos anos, tem-se percebido a instauração de uma *Administração Pública Gerencial*, a envolver maior discricionariedade para as autoridades administrativas, com a substituição do controle formal pelo controle de resultados, conferindo-lhes, para tanto, autonomia administrativa, financeira e orçamentária.

Como, então, conjugar um reforço da legalidade com a concessão de maior discricionariedade à autoridade administrativa? Na verdade, como lecionam Luiza Ferreira Campos e Gustavo Just¹⁶⁰, as categorias de *discricionariedade* e de *vinculação à lei* sempre coexistiram. Nesse ponto, o esforço da doutrina brasileira, seja tradicional, seja contemporânea, é o de criar uma metodologia jurídico-argumentativa que vise conter o arbítrio das autoridades administrativas.

Como consequência, o que se pode extrair é que, se a premissa for a contraposição entre *discricionariedade* e *legalidade*, ter-se-á um problema insolúvel. O que se pode fazer, dado o atual estágio do Direito, é tentar mitigar o arbítrio, formulando critérios de vinculação da Administração Pública a normas que constituam um denominador comum. O ponto de partida, nesse caso, será a Constituição, documento a partir do qual, num Estado Democrático de Direito, se possam extrair os pontos basilares de consenso dos cidadãos a respeito das regras de comportamento socialmente aceitáveis.

Nesse aspecto da generalização e aprofundamento das regras de democracia política, vale destacar que o Estado de Direito busca conferir legitimidade à sua atuação administrativa, sobretudo diante da desvalorização do papel da lei promovida por um Parlamento que não

¹⁵⁸ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., pp. 204-205.

¹⁵⁹ PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. Prefácio. In: MARRA, Thiago (Org.). *Direito Administrativo: transformações e tendências*. São Paulo: Almedina, 2014, p. 12.

¹⁶⁰ CAMPOS, Luiza Ferreira. JUST, Gustavo. Transformações do discurso administrativista: a assimilação das formas argumentativas ‘pós-positivistas’ e as tentativas de redefinição de institutos-chave do direito administrativo. In: MARRA, Thiago (Org.). *Direito Administrativo: transformações e tendências*. São Paulo: Almedina, 2014, pp. 102-110.

encontra mais legitimidade numa suposta presunção de racionalidade inerente às suas decisões, dado que o Legislativo se transforma, muitas vezes, na casa da heterogeneidade do corpo eleitoral e na sede da disputa de interesses sociais em conflito¹⁶¹.

Seguindo essa trilha, são relevantes as críticas de André Cirino¹⁶², em interessante estudo no qual, a partir de contribuições da ciência política, destaca que entrou em declínio a promoção da clássica noção da *legalidade* como meio de simples contenção do Poder Executivo e vinculação “às cegas” da Administração Pública aos comandos de uma vontade geral.

Conforme destaca André Cyrino:

o modelo em que se insere a administração pública brasileira pressupõe um sistema de trocas e custos. Para governar, o presidente precisa aprovar leis e emendas constitucionais. Para tanto, numa realidade partidária naturalmente fragmentária, ele deve negociar com o Congresso, liberar emendas, fazer concessões e criar um gabinete alargado, tomando cuidado para não gerar impasse. Se queremos um governo de leis, dependemos dessa dinâmica.

(...)

Como defender a visão romântica do pensamento convencional no Brasil quando se verifica que: (I) a vontade legislativa dificilmente advirá de um consenso majoritário, mas será resultado do acaso dos ciclos de votação, ou do direcionamento de agenda (Teorema de Arrow⁹³) (II) que o processo deliberativo no Congresso Nacional não envolve, propriamente, o debate de ideias para o bem comum, mas a definição de se seguir ou não os acordos celebrados pelo Poder Executivo na formação da coalizão; e (III) que esses acordos envolvem a distribuição de cargos e a liberação de emendas orçamentárias para que sejam atendidos grupos articulados no parlamento, ou currais eleitorais?

Como defender que a República brasileira, instituída por meio de decreto, e diante do modelo de presidencialismo de coalizão, possa ser o país da legalidade locke-rousseauiana, como indica a doutrina convencional? Isso é simplesmente inviável, o que pode causar frustração ou mesmo, num caminho oposto, uma postura de rejeição à lei formal no direito administrativo.

Assim, na realidade, o jurista denuncia que a “lei destinada a vincular positivamente o administrador público (I) não é a cristalização da vontade geral do povo brasileiro, (II) tampouco fruto de um colégio coeso e representativo”¹⁶³.

Contudo, como destaca Cyrino, não se deve sustentar o abandono do princípio da legalidade. Trata-se, sim, de lançar-lhe um novo olhar. A legalidade, nos ditames da Constituição, continua sendo elemento estruturante do direito público, mas deve ser apreendido de maneira realista, como “uma *legalidade de carne e osso*, aqui entendida como mecanismo capaz de conter o arbítrio por meio da criação de custos de transação no processo político”¹⁶⁴.

¹⁶¹ NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., pp. 206-207.

¹⁶² CYRINO, André. Legalidade administrativa de carne e osso: uma reflexão diante do processo político brasileiro. In: *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 274, p. 175-208, mai. 2017. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/68746>>. Acesso em: 14 Jan. 2018.

¹⁶³ CYRINO, André. Op. cit.

¹⁶⁴ Ibidem.

Pela relevância dos argumentos e sua adequada contextualização no panorama político institucional brasileiro, vale a transcrição do ensino de André Cyrino a respeito de como se deve enxergar essa legalidade “de carne e osso” (os grifos não constam do original)¹⁶⁵:

Há que se encontrar, na verdade, formas de valorização da lei formal e de sua compreensão na dinâmica do presidencialismo brasileiro. É preciso buscar a dignidade da legislação, para usar a expressão de Jeremy Waldron, o que implica recolocar a lei num papel não sagrado, mas pragmatista e democrático.

Não se pode rejeitar a legalidade formal como comando normativo constitucional de heterovinculação positiva da ação administrativa. *A legalidade não é um comando facultativo*. Se fosse, a Constituição seria um estatuto sem efetividade, uma *folha de papel* que poderia ser sempre superada pelos fatores reais de poder, como diria Lassalle. A Constituição é norma jurídica. O princípio da legalidade administrativa, que consta do art. 37 da Constituição, deve ser aplicado.

A questão é como isso será feito. E a Constituição não dá essa resposta de forma completa e clara. Há espaço para interpretação criativa e a doutrina da juridicidade foi uma resposta importante. Neste estudo, não fazemos, propriamente, uma nova proposta. Queremos apenas destacar que, qualquer que seja o modelo de legalidade a ser defendido, deve-se, antes de tudo, rejeitar idealizações, as quais não contribuem para a efetiva transformação da administração pública brasileira. A legalidade precisa ser tomada em seu contexto real, para, a partir disso, avaliarem-se custos, riscos, consequências e necessidades.

O Poder Legislativo nunca foi a instituição sonhada na sua origem. Todavia, o *pedigree* da lei do parlamento continua sendo fundamental como gatilho de diálogo institucional, de modo que a falta do instrumento legislativo – em alguns casos com maior grau de detalhamento – pode gerar situações de grave ilegitimidade. A ideia, nesse sentido, é a de que a ação da administração pública seja recolocada como uma engrenagem estratégica do funcionamento da política brasileira, conforme o desenho institucional traçado na Constituição de 1988.

Nesse contexto concreto, entendemos que a legalidade administrativa é a ferramenta normativa para o ajuste fino da tensão entre os interesses de cada um dos atores do jogo em que o estado de direito (real) será promovido. A legalidade é o método básico para a manutenção do colóquio entre administração pública e o Congresso, ao mesmo tempo que previne a usurpação e incentiva (ou torna necessária) a cooperação entre os Poderes políticos, enquanto resultado do processo de coalizão. Na Constituição de 1988, inexistia administração pública sem as duas casas legislativas, do que decorre a exigência prática de barganha e tensão institucional entre os agentes eleitos.

Assim, a liberdade sonhada pelo legalismo liberal é promovida, não por conta de uma vontade geral exotérica, mas por decorrência de um processo de busca do ponto ótimo de custos, para que o governo avance, sem que a democracia se deteriore em esquema indesejado de trocas excessivas que incentivem corrupção — o *cupim da República*, na metáfora consagrada por Ulisses Guimarães quando da promulgação da Constituição de 1988.

A partir desse ponto de vista, para atender ao Estado de Direito previsto na Constituição de 1988, a lei deve ser elaborada como um ponto de diálogo entre o Legislativo e o Executivo, definindo onde serão alocados os custos políticos necessários para solucionar as tensões entre os polos de poder, sem perder de vista o funcionamento democrático das instituições. Mais uma vez, o olhar crítico de André Cyrino bem sintetiza a questão¹⁶⁶:

Pode-se dizer que qualquer teoria que propugne o fortalecimento da legalidade

¹⁶⁵ Ibidem.

¹⁶⁶ CYRINO, André. Op. cit.

incrementa custos de conhecimento e de alinhamento do Congresso Nacional, com consequências para o funcionamento da democracia brasileira. Quanto mais se exigir do legislador, mais específicas serão as regras e mais amplas e profundas serão as questões a serem consideradas previamente. Haverá maior dispêndio de tempo e de outros recursos para a formação da vontade legislativa. A coalizão será mais difícil. Nesse sentido, a legalidade administrativa é um ingrediente essencial e ao mesmo tempo perigoso. A defesa da maximização da legalidade, rejeitando-se, por exemplo, a ampliação do poder regulamentar e a diminuição de espaços discricionários da administração pública, pode ter o efeito de elevar excessivamente custos políticos para a formação da base de apoio para aprovação da lei. Paradoxalmente, esse aumento de custos, ao invés de promover os ideais defendidos pelo entendimento convencional, pode acabar gerando incentivos fortes à corrupção, ou a negociações pouco republicanas.

Por outro lado, uma teoria que advogue o esvaziamento do dever constitucional de vinculação administrativa à lei formal traz o risco do pesadelo *linzeriano*: uma administração pública liderada por um presidente poderoso e autocrático. O presidencialismo desenvolvido no Brasil e na América Latina é digno de atenção. Devem ser criados meios de contenção apropriados, para que não se caia num grave sistema de *hiperpresidencialismo*, na expressão de Carlos Santiago Nino.

Em suma, a legalidade “de carne e osso”, tal como proposta por André Cyrino, deve atender a um modelo que contraponha os riscos do processo legislativo (patologias e custos excessivos de coalizão) e os perigos de se deixar o administrador sem balizas de ação, ou com parâmetros muito amplos¹⁶⁷.

Assim, no contexto brasileiro, a legalidade deve ser entendida como: (i) princípio fundante e legitimador da atividade administrativa – embora a lei não seja a única fonte do Direito; (ii) limite da atividade administrativa – embora possa haver limitações extraíveis, implícita ou explicitamente, também de outras fontes normativas; e (iii) meio para que o Estado possa cumprir, de forma legítima, as diversas funções às quais foi incumbido pela Constituição – a lei não é um fim em si mesmo.

Desse último ponto, se extrai que, como a Administração Pública encontra-se submetida ao cumprimento de diversos *fins* constitucionalmente previstos, deve igualmente estar habilitada com os *meios* necessários à sua plena realização. O cumprimento dessas diversas incumbências constitucionalmente estabelecidas pode ser feito, pela Administração Pública – quando necessário e autorizada por lei para tanto – através da intervenção na ordem econômica¹⁶⁸ e atuando inclusive mesmo como agente normativo e regulador (art. 174 da Constituição)¹⁶⁹. Nesse ponto, encontra-se uma das principais tensões do Direito Público atual:

¹⁶⁷ CYRINO, André. Op. cit.

¹⁶⁸ O que, aliás, pode ser feito até mesmo por tributos – art. 149 da Constituição.

¹⁶⁹ CF/88: “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.”

a atuação da Administração Pública no exercício da função normativa.

1.3.3 Delegação normativa, Administração Pública e o grau de densidade normativa da lei.

Nem todas as normas jurídicas são produzidas por lei. Como visto, a Constituição hodiernamente é tida por documento que carrega força normativa¹⁷⁰. Ademais, uma decisão judicial (sentença, acórdão etc.) é capaz de produzir normas jurídicas, concretas ou abstratas (basta pensar no controle de constitucionalidade em processo objetivo). Até mesmo o contrato gera normas jurídicas.

Diante disso, é necessário estabelecer uma diferença entre as funções legislativa e normativa. A competência normativa indica, em geral, “o poder de produzir qualquer norma jurídica”¹⁷¹. Ela é gênero, no qual se inserem, por exemplo, a função legislativa e a regulamentar¹⁷². O fenômeno é complexo, pois embora a Constituição brasileira diga que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II) e atribuir ao Poder Legislativo a primazia na produção das leis, o texto constitucional também prevê a outros poderes a competência para gerar diplomas com força de lei, a exemplo das medidas provisórias, cuja edição compete ao Poder Executivo (art. 62 da Constituição).

O texto constitucional também prevê situações nas quais o Administração Pública tem poder de gerar normas jurídicas, com ou sem intermédio direto da lei. Por intermédio de lei, têm-se classicamente os regulamentos (art. 84, IV)¹⁷³ e a Administração Pública na função de agente normativo e regulador (art. 21, XI;¹⁷⁴ art. 174; art. 177, § 2º, III¹⁷⁵), daí serem atos de

¹⁷⁰ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. SARMENTO, Daniel. Op. cit., pp. 86-88. Vide também: HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

¹⁷¹ JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 132.

¹⁷² CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 30ª ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 60.

¹⁷³ CF/88: “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;”

¹⁷⁴ CF/88: “Art. 21. Compete à União: (...) XI - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais;”

¹⁷⁵ CF/88: “Art. 177. Constituem monopólio da União: I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos; II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro; III - a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos

natureza *secundária* ou *derivada* (por deverem obediência estrita à lei). Sem intermédio da lei, têm-se previsões especiais, por exemplo, na competência do Presidente da República de extinguir, por decreto, funções ou cargos públicos quando vagos (art. 84, VI, “b”); e a competência regulamentar do Conselho Nacional de Justiça (art. 103-B, § 4º, I)¹⁷⁶ – por derivarem diretamente da Constituição, os atos normativos criados com base nessas duas últimas previsões são considerados atos de natureza *primária*.

A doutrina, especialmente diante dessa complexa realidade brasileira, tem criticado a clássica separação de poderes na forma como pensada por Montesquieu¹⁷⁷, superado a pretensa submissão dos Poderes Executivo e Judiciário ao Legislativo¹⁷⁸ e falado até mesmo numa espécie de atividade legislativa do Poder Executivo¹⁷⁹.

No entanto, é indubitável que, no Brasil, “a competência regulamentar do Executivo é dependente e acessória da competência legislativa”¹⁸⁰. Nesse âmbito, o regulamento deve obediência à lei, pois é dela que extrai fundamento de validade, não podendo o ato infralegal criar direitos e obrigações *primárias*, diante do que dispõe o já citado art. 5º, II, da Constituição. Não obstante, se reconhece a possibilidade de o regulamento criar obrigações *derivadas* ou subsidiárias, “nas quais também se encontra imposição de certa conduta dirigida ao

anteriores; IV - o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem; (...) § 1º A União poderá contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades previstas nos incisos I a IV deste artigo observadas as condições estabelecidas em lei. § 2º A lei a que se refere o § 1º disporá sobre: (...) III - a estrutura e atribuições do órgão regulador do monopólio da União;”

¹⁷⁶ “Art. 103-B. O Conselho Nacional de Justiça compõe-se de 15 (quinze) membros com mandato de 2 (dois) anos, admitida 1 (uma) recondução, sendo: (...) § 4º Compete ao Conselho o controle da atuação administrativa e financeira do Poder Judiciário e do cumprimento dos deveres funcionais dos juízes, cabendo-lhe, além de outras atribuições que lhe forem conferidas pelo Estatuto da Magistratura: I - zelar pela autonomia do Poder Judiciário e pelo cumprimento do Estatuto da Magistratura, podendo expedir atos regulamentares, no âmbito de sua competência, ou recomendar providências;”

¹⁷⁷ RIBEIRO, Diógenes V. Hassan. *A revisão do princípio da separação dos poderes: por uma teoria da comunicação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. SUNDFELD, Carlos Ari. Um direito mais que administrativo. In: MARRA, Thiago (Org.). *Direito Administrativo: transformações e tendências*. São Paulo: Almedina, 2014, pp. 47-69. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, pp. 129-130.

¹⁷⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. Op. cit., p. 133. No mesmo sentido, trazendo o panorama de fundo histórico na Europa: NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2009, pp. 321-344.

¹⁷⁹ CLÈVE, Clemerson Martins. *Atividade legislativa do Poder Executivo*. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

¹⁸⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. Op. cit., p. 136.

administrado”¹⁸¹. Em todo caso, o regulamento, por assim dizer, encontra-se *amarrado* à lei.

Nesse contexto, há um interessante fenômeno relacionado ao grau de densidade normativa que a lei deve conter, como parâmetro para avaliar o nível de subordinação do regulamento à lei. A doutrina elenca diferentes graus, como modelo para definir que situações estão abertas à normatização pela Administração Pública. Em síntese, a classificação é feita entre as seguintes categorias:

- a) leis de *densidade normativa exaustiva* – hipótese em que “a lei deve ser formulada nos termos mais completos possíveis, não podendo, ao menos deliberadamente, deixar espaço para juízos discricionários”¹⁸². Seria o exemplo da lei que, ao enunciar um conceito, busca descrevê-lo com minúcias, ou elabora róis taxativos para os enunciados, ou ainda veda expressamente a complementação normativa por meio do regulamento administrativo;
- b) leis de *grande densidade normativa* – hipótese em que a lei chega a iniciar, sem pretender esgotar, a normatização da matéria. Seria o meio-termo entre a primeira categoria (*supra*) a última categoria (*infra*), ou seja, uma lei que, embora apresente em seu bojo conceitos (até por vezes detalhados), apresenta róis exemplificativos dos fatos ou consequências jurídicas, deixando, implícita ou explicitamente, espaço para que a Administração Pública complemente a normatização do tema por meio do regulamento; e
- c) leis de *baixa densidade normativa* – hipótese em que “a lei estabelece apenas parâmetros bem gerais da regulamentação a ser efetuada pela Administração Pública”¹⁸³, situação própria “das matérias de grande complexidade técnica ou suscetíveis de constantes mudanças”¹⁸⁴.

Esses três grupos admitem regulamentos em maior ou menor grau de complementação, a depender do espaço de normatização que a lei atribui à Administração Pública, explícita ou implicitamente. De fato, nada impede que a lei seja o mais detalhada possível, mas, por vezes, motivos variados (p. ex.: de ordem técnica, por conveniência, ou mesmo de discricionariedade)

¹⁸¹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Op. cit., p. 62.

¹⁸² ARAGÃO, Alexandre Santos de. Princípio da legalidade e poder regulamentar no Estado contemporâneo. In: *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 225, p. 109-130, jul-set. 2001. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47568>>. Acesso em: 14 Mai. 2017.

¹⁸³ *Ibidem*.

¹⁸⁴ *Ibidem*.

levam a uma abertura maior da normatização de determinadas matérias pela Administração Pública¹⁸⁵.

Na verdade, a segunda e terceira categorias (leis de grande e de baixa densidade normativa) muito se aproximam, na medida em que a ideia é que a lei crie parâmetros, critérios ou padrões (*standards*), criando a regulamentação básica da matéria, o núcleo do assunto com os direitos, deveres e obrigações primários, a partir dos quais se abre espaço à atuação normativa da Administração Pública. Não se trata de uma mera autorização ou simples atribuição de competência normativa para livre regulamentação, uma vez que isso seria negar vigência à primazia da lei¹⁸⁶.

Em todo caso, independentemente da técnica legislativa em uso, deve haver a obediência a parâmetros jurídicos para controlar o grau de abertura da lei. Sem isso, não se poderia falar em Estado Democrático de Direito, nem em promoção da segurança jurídica *na lei e por meio da lei*¹⁸⁷. Em especial, deve-se avaliar se é dado à lei, em determinada matéria, atribuir poderes mais ou menos amplos à Administração Pública.

Ademais, deve-se verificar se a ausência de regulamento é mais ou menos prejudicial ao administrado, na medida em que a previsão regulamentar padroniza a atuação do Poder Público e, assim, permite, em algum grau, maior segurança jurídica (já que de antemão se saberá a conduta da Administração Pública em relação ao particular), bem como o respeito ao princípio

¹⁸⁵ No Canadá, por exemplo, já em 1968 o Terceiro Relatório do Comitê Especial de Instrumentos Regulatórios esclarecia que as razões geralmente trazidas para justificar a delegação parlamentar do poder normativo eram: falta de tempo do Legislativo; falta de conhecimento parlamentar em matérias de ordem técnica; a necessidade de decisões rápidas em casos de emergência; a necessidade de experimentação com a legislação, especialmente em novas áreas ou temáticas; a necessidade de flexibilidade na aplicação das leis; e contingências imprevistas que podem surgir durante a introdução de novos trechos legislativos complexos. (RIBEIRO, Marc. *Limiting arbitrary power: the vagueness doctrine in canadian constitutional law*. Vancouver: UBC Press, 2004, p. 116)

¹⁸⁶ FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. *Poder regulamentar: aspectos controvertidos no contexto da função regulatória*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 236.

¹⁸⁷ “A segurança jurídica, ao lado e junto à justiça, é valor fundamental do Estado de Direito. Sua observância implica certeza, objetividade e inteligibilidade o Direito pela exigência de clareza e adequado grau de densidade normativa das regras jurídicas, previsibilidade pela proibição de retroatividade onerosa, confiabilidade pela estabilidade das normas no tempo. (...)

(...)

A certeza e inteligibilidade do Direito estão relacionadas, inicialmente, com a exigência de clareza dos enunciados jurídicos, de modo a permitirem que os destinatários tenham acesso ao conteúdo. Há a necessidade de o legislador utilizar-se de linguagem simples e inequívoca, de técnica apurada na elaboração das leis, ainda mais considerado o contemporâneo protagonismo dos contribuintes na gestão e aplicação dos tributos. O legislador deve evitar produzir incertezas objetivas quanto ao alcance e aplicação dos preceitos, a fim de não colocar em risco a confiança dos cidadãos na ordem jurídica. Esses atributos normativos informam a legalidade como expressão da segurança jurídica e elemento essencial do Estado de Direito. Todavia, a exigência de cognoscibilidade desafia não pura e simplesmente o grau de clareza semântica dos dispositivos, mas também o próprio nível de densidade normativa dos conteúdos legais – tocam desde o processo de produção de leis até o de aplicação das normas.” (CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Escritos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016, pp. 293-294. Sem grifos no original.)

da igualdade¹⁸⁸ (art. 5º, caput, CF/88¹⁸⁹), que é também tão caro no Direito Brasileiro.

Por fim, é imperioso que, ao menor grau de detalhamento da matéria na lei e expressa delegação da matéria ao Poder Executivo, seja contraposto maior grau de participação democrática na criação da própria norma regulamentar. Assim, ter-se-á não a violação ao princípio democrático (que decorreria do esvaziamento da função parlamentar, ao não exaurir a matéria disposta na lei), mas apenas uma bipartição do momento de aplicação do princípio, ao diferir a participação democrática para o momento da elaboração da norma regulamentar, com a criação de um procedimento e de instrumentos de controle. A questão infelizmente é pouco abordada no Direito brasileiro, e não há uniformidade de tratamento legislativo do assunto¹⁹⁰, mas também não pode ser óbice à elaboração de uma teoria sobre o poder regulamentar.

Por fim, a doutrina tem defendido que o princípio da segurança jurídica, na vertente da *proteção da confiança legítima*, também abrange o poder normativo da Administração Pública, para assegurar “expectativas dos indivíduos oriundas da crença de que disciplinas jurídico-administrativas são dotadas de certo grau de estabilidade”¹⁹¹. A finalidade da proteção é evitar que, no cumprimento da função normativa, o Estado-administração modifique bruscamente a disciplina vigente da matéria e passe a adotar algumas soluções para mitigar os efeitos das alterações, como, p. ex.: a exclusão de determinado sujeito ou grupo de administrados do novo regime jurídico; a adoção de medidas de transição; a postergação dos efeitos da nova normatização (uma espécie de “*vacatio legis*” adaptada aos atos infralegais)¹⁹².

Estabelecidos os contornos da atividade normativa da Administração Pública e sua

¹⁸⁸ ARAGÃO, Alexandre Santos de. Princípio da Legalidade (no Direito Administrativo). In: *Dicionário de Princípios Jurídicos*. TORRES, Ricardo Lobo. KATOKA, Eduardo Takemi. GALDINO, Flavio (Org.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 755.

¹⁸⁹ CF/88: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)”

¹⁹⁰ Um exemplo, ainda que tímido, de participação democrática, é na forma de composição do Conselho Consultivo da Anatel, que é integrado inclusive por representantes indicados pelas entidades de classe das prestadoras de serviços de telecomunicações (art. 34 da Lei nº 9.472/1997). No entanto, pela análise da LGT, esse Conselho não é competente para estatuir normas técnicas de competência da ANATEL.

¹⁹¹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Op. cit., p. 40.

¹⁹² BAPTISTA, Patrícia. A Tutela da Confiança Legítima como Limite ao Exercício do Poder Normativo da Administração Pública. A Proteção das Expectativas Legítimas dos Cidadãos como Limite à Retroatividade Normativa. In: *Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)*. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, nº. 11, julho/agosto/setembro, 2007. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>>. Acesso em: 23.06.2017.

submissão à lei e ao direito, chegou o momento de definir o conceito de delegação utilizado neste estudo.

Como já adiantado na introdução, a delegação, no sentido utilizado neste texto, significa a atribuição – conferida, de forma expressa e intencional, pelo Legislativo ao Executivo, por meio de lei que estabeleça parâmetros e critérios de controle – para que a Administração Pública, valendo-se de sua atividade normativa, complemente o sentido de algo que já está expressamente previsto na lei, especificando os contornos do dever ou obrigação a que se submete o particular.

E, ao tratar de uma expressa e proposital intenção legislativa, quer-se defender que não há validade jurídica numa *delegação tributária implícita* ou *natural*, qual seja, aquela delegação normativa que decorre da simples abertura e indeterminação da linguagem. Como será analisado mais adiante, somente será juridicamente válida delegação se essa for a expressa e inequívoca intenção do legislador de atribuir, a outro órgão, a complementação normativa, o que deve ficar claro no corpo da lei.

Como se vê, a delegação normativa à Administração Pública é uma realidade compatível com o Estado de Direito e, exatamente por isso, deve se submeter ao princípio da segurança jurídica e à legalidade, bem como aos demais princípios constitucionais. A grande discussão, dentro dessa temática, relaciona-se à possibilidade de delegação legislativa em matéria de Direito sancionador, Direito Penal e Direito Tributário, ramos em que, tradicionalmente, a doutrina resiste em conferir abertura ao espaço do regulamento e sobre o qual tornaremos a nos debruçar em breve.

1.4 As premissas jusfilosóficas

A argumentação em torno do conceito, significado, importância e função do Direito Tributário e da norma tributária só se mostra genuína e sincera – e, portanto, coerente –, na medida em que se expõem as premissas de raciocínio adotadas. Em outros termos, ninguém consegue sustentar uma argumentação jurídica sobre o papel do Estado e da sociedade (indivíduo e coletividade) na tributação, se não se deixarem transparecer as premissas filosóficas e jurídicas que se tomam como ponto de partida. Esclarecer e justificar a premissa adotada, abrindo-se à crítica, é o primeiro passo para o controle racional e democrático da argumentação jurídica.

Ao longo da história brasileira recente, a maior parte dos juristas que se ocupam da atividade tributária adotam, mesmo que de modo velado, uma premissa de raciocínio estritamente liberal-individualista. O liberalismo jurídico se preocupa principalmente com uma “determinada organização do Estado capaz de garantir os direitos do indivíduo, um Liberalismo muitas vezes propenso a transformar suas próprias soluções particulares em fins absolutos”¹⁹³.

Nessa perspectiva, encontram-se aqueles que pensam o Estado praticamente como inimigo, e a sua atividade, especialmente a tributária, como expropriatória do patrimônio do indivíduo. Num contexto como esse, em que a norma tributária é tida como instrumento de poder do Estado – e, conseqüentemente, norma de rejeição social, norma excepcional –, naturalmente o Direito Tributário é visto como instrumento de proteção do indivíduo, devendo disciplinar o controle do poder estatal. Em termos ilustrativos, o Direito Tributário é visto como o “escudo” do contribuinte, e, nas palavras críticas de Marco Aurélio Greco¹⁹⁴:

O produto final deste conjunto foi o surgimento de uma concepção do Direito Tributário com inúmeros defensores e que pode ser resumida como o conjunto de normas protetivas do patrimônio individual e limitadoras das investidas do Fisco.

Segundo Marciano Seabra de Godoi¹⁹⁵, exemplos de juristas que se enquadram nessa categoria seriam Ives Gandra Martins, com a sua tese de que os tributos constituem uma agressão arbitrária aos direitos dos cidadãos; e Hugo de Brito Machado, para quem o tributo é visto como algo responsável por suprir os cofres públicos dos recursos financeiros necessários ao custeio das atividades do Estado, ou seja, um deles (Estado) é expressão de poder, e o outro, o contribuinte, é a parte frágil que deve ser protegida.

Como decorrência, valoriza-se a segurança jurídica em face do poder estatal, até mesmo em detrimento de princípios outros baseados nos valores de justiça e igualdade social. Corolário disso é a justificativa da norma tributária apenas e na medida que preencha requisitos de máxima certeza, clareza, completude, taxatividade das condutas previstas no antecedente normativo e plena determinação da consequência jurídica aplicável. Exemplo disso é a doutrina de Alberto Xavier, para quem o princípio da segurança jurídica se desdobra no princípio da legalidade

¹⁹³ BOBBIO, N. MATTEUCCI, N. PASQUINO, G. Dicionário de política. Vol. 2. 5ª ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1993, p. 688

¹⁹⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Crise do formalismo no Direito Tributário brasileiro*. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>, acesso em 14.10.2016

¹⁹⁵ GODOI, Marciano Seabra de. O tributo, o direito tributário e seu significado atual para a ordem constitucional: crítica à postura libertarista presente na doutrina brasileira. In: OTERO, Paulo. ARAÚJO, Fernando. GAMA, João Taborda da. (Org.). *Estudos em memória do prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches. Vol. III – Direito Fiscal: parte geral*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, p. 451. Vale ressaltar, contudo, que Marciano Seabra de Godoi classifica tais autores de libertaristas – o que, para fins desta pesquisa, se revela como mera diferença de nomenclatura.

como “tipicidade fechada”, por meio de subprincípios de *seleção*, *numerus clausus* (taxatividade e proibição de analogia), *exclusivismo* e *determinação conceptual*.¹⁹⁶

Uma outra possível visão da relação da sociedade com o Estado é a que preconiza, o tanto quanto possível, um viés cooperativo, em lugar da conflitividade. Nota-se essa perspectiva, por exemplo, no seguinte trecho do voto do Min. Edson Fachin no RE nº 601.314/SP¹⁹⁷.

“Em suma, a igualdade tributária apresenta-se em uma dinâmica relacional entre os cidadãos, à luz da justiça social, para além de uma dicotomia entre Administração Tributária e Contribuinte.

A meu sentir, olhar o sistema constitucional tributário por essa perspectiva mostra-se mais produtor e justo na medida em que localiza a conflitividade em sua raiz, na dinâmica social.”

Nessa perspectiva, a par do fomento das prestações públicas por meio do Estado, o enfoque é não mais do tributo como *exercício de poder*, mas na *função* do tributo como atividade voltada à promoção da liberdade e igualdade, individuais e coletivas¹⁹⁸. O Estado deixa de ser tratado como inimigo, para passar a ser tido, ao lado da sociedade, como mais um dentre os agentes promotores do bem-estar e da solidariedade.

A norma tributária, por sua vez, é tida não como norma de imposição, à qual o cidadão deve simplesmente se submeter sem justificativa, e abre-se caminho para que o Direito Tributário seja tido como instrumento de promoção de valores fundamentais da pessoa humana e da sociedade.

Tudo leva a crer ter sido essa a premissa adotada pelo modelo de Estado adotado pela Constituição Federal de 1988,¹⁹⁹ ao enunciar, em seus princípios fundamentais (arts. 1º a 4º), que a República Federativa do Brasil se constitui em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político, de um lado; e de outro, como objetivos construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar

¹⁹⁶ XAVIER, A. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

¹⁹⁷ RE 601314, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016.

¹⁹⁸ Sobre o tema, vide o excelente ensaio de Marco Aurélio Greco (GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: Roberto Ferraz. (Org.). *Princípios e limites da tributação* 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 165-176).

¹⁹⁹ GODOI, Marciano Seabra de. O tributo, o direito tributário e seu significado atual para a ordem constitucional: crítica à postura libertarista presente na doutrina brasileira. In: OTERO, Paulo. ARAÚJO, Fernando. GAMA, João Taborda da. (Org.). *Estudos em memória do prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches. Vol. III – Direito Fiscal: parte geral*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, pp. 453-456.

a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Fundamentos e finalidades baseados nas ideias de individualidade em sintonia com a coletividade; liberdade não em oposição, mas em harmonia com a justiça e a solidariedade.

Não se trata de propor o gigantismo do Estado. Não se pretende também identificar um aumento na carga tributária como sinônimo de justiça social. Igualmente não se quer ter uma visão ingênua acerca do patrimonialismo nas estruturas de poder brasileiras, nem afastar a necessidade de exigir mais transparência no controle da arrecadação e destinação dos recursos públicos. Pelo contrário: a ideia é a de situar a função tributária dentro da perspectiva democrática e republicana prevista na Constituição de 1988 – e aqui, embora o Direito Constitucional Tributário preveja uma série de direitos e garantias protetivas dos contribuintes, a função e a justificativa do tributo não devem ser limitadas unicamente a esse fim²⁰⁰.

Tem-se aqui uma referência normativa própria da corrente jurídico-filosófica do *liberalismo-igualitário*, em contraposição ao *liberalismo-individualista* (quase no extremo *libertário*) citado linhas acima.

Como decorrência de uma postura mais igualitária, admite-se a ponderação entre valores de segurança e justiça como legitimadores dos princípios da tributação. A segurança jurídica, aí inserida, não se consuma apenas *contra* o Estado (“*status negativus* dos direitos”), mas também como *dependente* do Estado (“*status positivus libertatis*”)²⁰¹ – na medida em que, com esteio no pensamento de Ricardo Lobo Torres:

- a) se reconheça que o “o excesso de preocupação com a segurança e o exagero na sua defesa descamba para a insegurança”, especialmente “no processo legislativo, no qual o excesso de regulamentação leva ao preciosismo” e também no “processo judicial, em que a demasia conduz inexoravelmente à complicação e ao formalismo”²⁰²;
- b) se reconheça que, contemporaneamente, o papel da sociedade é preponderante, “restando ao Estado agir subsidiariamente na sua função regulatória”²⁰³;

²⁰⁰ *Ibide* GODOI, Marciano Seabra de. *Op. cit.*, pp .454 e 456.

²⁰¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2014, p. 170.

²⁰² TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 171.

²⁰³ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 171.

- c) mas, ao mesmo tempo, não se deixe de atribuir ao Estado o papel de agente de redistribuição das riquezas, a equalizar o déficit de proteção dos indivíduos, naturalmente inerente a qualquer sociedade, na medida em que se constata a “impossibilidade de o indivíduo ou a sociedade resolverem os seus próprios problemas”²⁰⁴.

Nessa perspectiva, questiona-se se a lei tributária deve levar necessariamente aos atributos de máxima clareza, completude, taxatividade das condutas previstas no antecedente normativo e plena determinação da consequência jurídica aplicável, em detrimento da possibilidade de o Legislativo compartilhar o papel normativo com o Poder Executivo.

Fato é que, desde a redemocratização em 1988, as perspectivas formalistas do Direito Tributário, estritamente liberais e individualistas, têm perdido espaço para visões outras, que buscam efetivar os múltiplos valores²⁰⁵ e princípios²⁰⁶ consagrado na Constituição Federal. Esse contexto de abertura axiológica do Direito traz reflexos também para a relação tributária, que deixa de estar pautada exclusivamente em uma excessiva preocupação de reforço da segurança jurídica dos particulares (o direito como proteção contra o Estado), para passar a ser pautada sob o viés de cooperação e transparência²⁰⁷ entre contribuintes e Fisco (o direito em favor de

²⁰⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 171.

²⁰⁵ “Liberdade, segurança, justiça, e solidariedade são os valores ou ideias básicas do Direito. De uma certa forma o pensamento jurídico continua a se concentrar em torno da tríade da Revolução Francesa: (...) De uns trinta anos para cá assiste-se ao retorno aos valores como caminho para superação dos positivismos. A partir do que convencionou chamar “virada kantiana” (kantische Wende), isto é, a volta à influência da filosofia de Kant, deu-se a reaproximação entre ética e direito, com fundamentação moral dos direitos humanos e com busca da justiça fundada no imperativo categórico. (...)”

O direito tributário, embora instrumental, não é insensível aos valores nem cego para com os princípios jurídicos. Apesar de não serem fundantes de valores, o orçamento e a tributação se movem no ambiente axiológico, eis que profundamente marcados pelos valores éticos e jurídicos que impregnam as próprias políticas públicas. A lei financeira serve de instrumento para a afirmação da liberdade, para a consecução da justiça e para a garantia e segurança dos direitos fundamentais.” (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2014, pp. 39-40.)

²⁰⁶ “Os princípios tributários constituem especificidade dos princípios gerais do direito e se vinculam também a valores.

Ao tempo do positivismo foram desconsiderados, diante do fortalecimento do modelo de regras. Tipke criticou a ausência de princípios (*Prinzipienlosigkeit*). Hoje, com a reaproximação entre ética e direito tributário, os princípios passam a exercer notável influência na elaboração e aplicação do direito tributário, principalmente na Alemanha (Tipke, Kirchhof, Vogel, Lehner) e na Espanha (Herrera Molina, Garcia Novoa).

No Brasil adotou-se o modelo de regras, inspirado pelo Código Tributário Nacional, que reservava papel secundário para os princípios (art. 108), e sobretudo pela Constituição de 1967/69, que baniu a capacidade contributiva do rol de princípios tributários. A doutrina apegou-se ao só princípio da legalidade, em sua exacerbação como legalidade estrita e tipicidade fechada. O Supremo Tribunal Federal tem observado as regras de interpretação do CTN, o que o afasta do modelo de princípios. Algumas exceções têm aparecido nos últimos anos, recuperando-se, em parte, a importância dos princípios.” (Idem. *Ibidem*. pp. 288-289)

²⁰⁷ “A transparência fiscal é um princípio constitucional implícito. Sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. Dirige-se assim ao

um bem comum)²⁰⁸.

O panorama acima abordado faz surgir alguns questionamentos. À luz dessas premissas, seria então admissível uma releitura do princípio da segurança jurídica? Em caso positivo, qual seria o norte a ser tomado? Quais seriam os reflexos dessa postura em relação ao papel da legalidade tributária? Seria admissível a delegação normativa nesse âmbito? Em caso positivo, a partir de que pressupostos, em que grau e respeitando quais limites? E como controlar a aplicação das consequências da teoria adotada?

É chegada, então, a hora de discorrer sobre a legalidade tributária propriamente dita, situando a discussão dentro das diferentes correntes metodológicas.

Estado como à Sociedade, tanto aos organismos financeiros supranacionais quanto às entidades não-governamentais. Baliza e modula a problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação de normas antielísivas, da abertura do sigilo bancário e do combate à corrupção.” (TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p. 253.)

²⁰⁸ Vide: GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: Roberto Ferraz. (Org.). *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 165-176.

2 A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

2.1 Panorama histórico

O fenômeno da legalidade tributária é antigo. Tradicionalmente, tem-se entendido que o seu surgimento se deu em terras inglesas, mais precisamente em 1215, na Magna Carta²⁰⁹. A primeira “constituição” inglesa prescrevia que o rei não imporá tributos sem prévia autorização do Conselho de Comuns. Naquele documento, portanto, tratou-se a questão como uma limitação ao poder de tributar, já que se tornou necessária obtenção de aprovação prévia dos súditos para a cobrança de tributos (*no taxation without representation*).²¹⁰

Sacha Calmon, por sua vez, entende que não foi nela que se estabeleceu o princípio da legalidade na Inglaterra, porque, apesar de reconhecer que convencionou-se tomar como marco histórico a *Magna Charta* imposta a João-Sem-Terra pelos barões normandos²¹¹, nos quinhentos anos que se seguiram, travaram-se diversas lutas para fazer prevalecer a vontade do mais forte²¹².

No entanto, como os movimentos históricos não surgem repentinamente, sendo resultado, muitas vezes, de longos e intensos debates e enfrentamentos, a questão do surgimento da legalidade como limitação ao poder de tributar não deve ser situada em apenas uma única data. Uma outra reflexão sobre o assunto revela que a necessidade de anterior consentimento para tributar remete a períodos mais antigos que o ano de 1215. Misabel Derzi²¹³ e Ricardo Lodi²¹⁴ afirmam que a legalidade como regra escrita aparece antes mesmo disso, nos reinos católicos da Espanha, sendo sua origem consuetudinária ainda anterior. É que, com a exigência

²⁰⁹ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 292.

²¹⁰ Luciano Amaro descreve a Magna Carta, em poucas linhas, como documento que consagrou o princípio da legalidade (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 134).

²¹¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1998: sistema tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 188.

²¹² Idem. *Ibidem*, p. 178.

²¹³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 120.

²¹⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 20.

cada vez maior de recursos para a manutenção das despesas constantes do emergente Estado Nacional, a figura do tributo passa a ganhar mais importância. Isso, porque passa a ser importante forma de angariar recursos e demonstrar a soberania do rei.

Como relata Ricardo Lodi, no período entre a Baixa Idade Média e o surgimento dos Estados Nacionais, a aristocracia feudal e o clero dão início à imposição de limitações contra o crescente poder real de imposição de tributos²¹⁵. Passam a exigir, assim, por meio de seus representantes, prévia autorização para a cobrança tributária. Surgem, então, os primeiros traços tanto daquilo que, mais tarde, seriam os princípios do consentimento e da anterioridade²¹⁶. Deste modo, a *autotributação* era precedida e informada pela ideia de *autoconsentimento* estamental, que, por sua vez conferia legitimação ao poder de tributar²¹⁷. Eram as Cortes quem autorizavam a criação e exigência dos impostos²¹⁸, e “o consentimento surge como contraponto ao caráter impositivo dos tributos”²¹⁹.

Uma interessante análise feita por Casalta Nabais²²⁰, contudo, demonstra que há uma nota característica que diferencia a consolidação histórica do princípio da “autotributação” ou “autoimposição” na Inglaterra e na Europa Continental. Enquanto no território insular a figura do tributo e a instituição parlamentar se desenvolveram paralelamente e de forma contínua e progressiva, no continente a afirmação do princípio do consentimento na tributação foi fruto de uma exigência revolucionária, que só veio a ser concretizada com o êxito das revoluções liberais.

Considera-se, então, que, na Europa continental, a grande inspiração para a consolidação do princípio da legalidade foi a criação da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789²²¹.

Em Portugal, contudo, a primeira manifestação do embrionário princípio da legalidade

²¹⁵ *Idem*. *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 77.

²¹⁶ *Idem*. *Ibidem*, p. 115.

²¹⁷ *Idem*. *Ibidem*, p. 115.

²¹⁸ CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Direito Tributário*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 37

²¹⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 77.

²²⁰ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2009, pp. 322-325.

²²¹ *Idem*. *Ibidem*, p. 79.

na tributação deu-se com as Cortes de Coimbra de 1261, que firmaram a regra do autoconsentimento em terras lusitanas²²². Também há registros de que em 1372, 1438, 1641 e 1698, as Cortes impuseram limitações ao poder real de tributar. A de 1698, inclusive, é tida como a última antes do constitucionalismo, que foi o veículo formal da instituição efetiva do que se conhece, hoje, como princípio da legalidade²²³.

No Brasil, no período colonial, a tributação geralmente era aprovada, por períodos definidos, pelos Senados das Câmaras, onde os representantes dos contribuintes eram eleitos para a vereança municipal²²⁴. No entanto, “a autorização das câmaras para a cobrança de tributos sempre foi periférica”²²⁵.

No Brasil não seria diferente do que ocorreu no resto do mundo ocidental. No regime imperial, a Constituição não possuía uma expressão textual da legalidade tributária, mas o art. 171 da Carta de 1824 determinava a competência do Poder Legislativo para a tributação, tanto sob o aspecto da legalidade, quanto sob o da anualidade²²⁶⁻²²⁷.

Embora a Constituição do Império tenha criado o Poder Moderador (arts. 98 a 101)²²⁸,

²²² NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2009, pp. 321-322.

²²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1998: sistema tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, pp. 178-179.

²²⁴ *Idem. Ibidem*, pp. 182-183.

²²⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 81.

²²⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1998: sistema tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 183.

²²⁷ “Art. 171. Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Divida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituidas por outras”.

²²⁸ “Art. 98. O Poder Moderador é a chave de toda a organização Política, e é delegado privativamente ao Imperador, como Chefe Supremo da Nação, e seu Primeiro Representante, para que incessantemente vele sobre a manutenção da Independencia, equilibrio, e harmonia dos mais Poderes Politicos.

Art. 99. A Pessoa do Imperador é inviolavel, e Sagrada: Elle não está sujeito a responsabilidade alguma.

Art. 100. Os seus Titulos são "Imperador Constitucional, e Defensor Perpetuo do Brazil" e tem o Tratamento de Magestade Imperial.

Art. 101. O Imperador exerce o Poder Moderador

I. Nomeando os Senadores, na fórma do Art. 43.

II. Convocando a Assembléa Geral extraordinariamente nos intervallos das Sessões, quando assim o pede o bem do Imperio.

III. Sancionando os Decretos, e Resoluções da Assembléa Geral, para que tenham força de Lei: Art. 62.

IV. Approvando, e suspendendo interinamente as Resoluções dos Conselhos Provincias: Arts. 86, e 87.

V. Prorogando, ou adiando a Assembléa Geral, e dissolvendo a Camara dos Deputados, nos casos, em que o exigir a salvação do Estado; convocando immediatamente outra, que a substitua.

VI. Nomeando, e demittindo livremente os Ministros de Estado.

VII. Suspendendo os Magistrados nos casos do Art. 154.

VIII. Perdoando, e moderando as penas impostas e os Réos condemnados por Sentença.

ela não confere a ele expressamente um poder regulamentar autônomo. O próprio poder regulamentar do Poder Executivo, exercido também pelo imperador, é o de expedir os decretos, instruções e regulamentos adequados à boa execução das leis (art. 102, XII)²²⁹. Apesar disso, Marcílio Ferreira da Silva Filho relata que Vicente Pereira do Rego, escrevendo naquele contexto constitucional, destacava a existência da categoria dos regulamentos de Administração Pública, que seriam aqueles editados pelo chefe do Estado em virtude de delegação do Poder Legislativo²³⁰.

As constituições republicanas, por sua vez, sempre trouxeram previsões quanto à legalidade tributária. A primeira delas determinou a aplicação da legalidade expressamente apenas aos impostos, embora já houvesse distinção entre essa espécie tributária e as taxas²³¹⁻²³². Não obstante o teor literal do texto, doutrinadores brasileiros já estendiam, à época, essa limitação a outros tributos, com base na doutrina do Direito Constitucional norte-americano²³³.

No tocante ao poder regulamentar, a Constituição de 1891 não trouxe muitas inovações em relação à anterior. Na primeira Carta Republicana, competia privativamente ao Poder Executivo, na pessoa do Presidente da República, expedir decretos, instruções e regulamentos para a fiel execução das leis (art. 48, § 1º)²³⁴. Por outro lado, em caso de estado de sítio, o Poder Executivo federal poderia exercer as funções do Congresso (art. 80, § 1º)²³⁵.

IX. Concedendo Amnistia em caso urgente, e que assim aconselhem a humanidade, e bem do Estado.”

²²⁹ “Art. 102. O Imperador é o Chefe do Poder Executivo, e o exercita pelos seus Ministros de Estado. São suas principaes attribuições

(...)

XII. Expedir os Decretos, Instruções, e Regulamentos adequados á boa execução das Leis.”

²³⁰ FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. *Poder regulamentar: aspectos controvertidos no contexto da função regulatória*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 155-156.

²³¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1998: sistema tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 183.

²³² “Art 72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 30 - Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize.”

²³³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.*, p. 183.

²³⁴ “Art 48 - Compete privativamente ao Presidente da República:

1º) sancionar, promulgar e fazer publicar as leis e resoluções do Congresso; expedir decretos, instruções e regulamentos para sua fiel execução;”

²³⁵ “Art 80 - Poder-se-á declarar em estado de sítio qualquer parte do território da União, suspendendo-se aí as garantias constitucionais por tempo determinado quando a segurança da República o exigir, em caso de agressão estrangeira, ou comoção intestina (art. 34, nº 21).

§ 1º - Não se achando reunido o Congresso e correndo a Pátria iminente perigo, exercerá essa atribuição o Poder Executivo federal (art. 48, nº 15).”

A Carta de 1934, por sua vez, deslocou a legalidade tributária para as disposições gerais do art. 17, inciso VII²³⁶. Em matéria de regulamentação, a Constituição manteve a atribuição do Poder Executivo de regulamentar as leis (art. 56, § 1º e art. 60, b)²³⁷, e atribuiu ao Senado Federal o controle político da competência regulamentar (art. 91, II)²³⁸, prevendo ainda a vedação expressa de delegação de poderes entre o Legislativo, Executivo e Judiciário (art. 3º, § 1º)²³⁹.

Já na Constituição de 1937, a legalidade possuía determinação negativa. Na ditadura de Vargas, a legalidade tributária se traduzia na determinação de que os impostos não poderiam ser regulamentados por decretos-lei expedidos pelo Presidente no recesso do Parlamento ou em caso de dissolução da Câmara²⁴⁰⁻²⁴¹. No entanto, o art. 180 autorizava o Presidente da República a expedir decretos-lei enquanto não se reunisse o Parlamento²⁴².

Em matéria de normatividade do Poder Executivo, a Constituição de 1937 inovou em relação às anteriores. Previu que a lei deveria se limitar a regular, de modo geral, dispondo apenas sobre a substância e os princípios, a matéria que constitui o seu objeto, cabendo ao Poder Executivo expedir regulamentos complementares (art. 11)²⁴³. Além disso, previa a

²³⁶ “Art 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VII - cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize, ou fazê-lo incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos;”

²³⁷ “Art 56 - Compete privativamente ao Presidente da República:
§ 1º) sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, e expedir decretos e regulamentos para a sua fiel execução;
(...)

Art 60 - Além das atribuições que a lei ordinária fixar, competirá aos Ministros:
a) subscrever os atos do Presidente da República;
b) expedir instruções para a boa execução das leis e regulamentos;”

²³⁸ “Art 91 - Compete ao Senado Federal: (...) II - examinar, em confronto com as respectivas leis, os regulamentos expedidos pelo Poder Executivo, e suspender a execução dos dispositivos ilegais;”

²³⁹ “Art 3º - São órgãos da soberania nacional, dentro dos limites constitucionais, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, independentes e coordenados entre si.
§ 1º - É vedado aos Poderes constitucionais delegar suas atribuições.”

²⁴⁰ “Art 13 O Presidente da República, nos períodos de recesso do Parlamento ou de dissolução da Câmara dos Deputados, poderá, se o exigirem as necessidades do Estado, expedir decretos-leis sobre as matérias de competência legislativa da União, excetuadas as seguintes: [...] d) impostos;”.

²⁴¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 183.

²⁴² “Art 180 - Enquanto não se reunir o Parlamento nacional, o Presidente da República terá o poder de expedir decretos-leis sobre todas as matérias da competência legislativa da União”.

²⁴³ “Art 11 - A lei, quando de iniciativa do Parlamento, limitar-se-á a regular, de modo geral, dispondo apenas sobre a substância e os princípios, a matéria que constitui o seu objeto. O Poder Executivo expedirá os regulamentos, complementares.”

possibilidade de expedição de decretos-leis em estado de normalidade (i. e., fora do estado de sítio), quando autorizado pelo Parlamento, mediante as condições e limites por esse estabelecidos (art. 12)²⁴⁴ – figura que se assemelha à atual lei delegada prevista no art. 59, IV e 68 da Constituição de 1988.

Com a retomada democrática de 1946, a Constituição voltou a prever, em seu art. 141, § 34, a legalidade na exigência ou aumento dos tributos²⁴⁵. Em relação à função normativa, a Constituição voltou a ser mais restritiva, vedando a delegação de atribuições entre os Poderes (art. 36, § 2º)²⁴⁶, e atribuindo ao Executivo a competência privativa para expedir decretos e regulamentos visando à fiel execução da lei (art. 87, I e art. 91, II)²⁴⁷.

Interessante notar que a atribuição de graduar as alíquotas e bases de cálculo dos impostos de importação e exportação e sobre operações financeiras não estava prevista na redação originária da Constituição de 1946, surgindo apenas com o advento da Emenda Constitucional nº 18, de 1965.²⁴⁸

Mesmo no período da Ditadura Militar, a Constituição de 1967 (art. 150, § 29) e as

²⁴⁴ “Art 12 - O Presidente da República pode ser autorizado pelo Parlamento a expedir decretos-leis, mediante as condições e nos limites fixados pelo ato de autorização.”

²⁴⁵ “Art 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, a segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 34 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra”.

²⁴⁶ “Art 36 - São Poderes da União o Legislativo, o Executivo e o Judiciário, independentes e harmônicos entre si. (...) § 2º - É vedado a qualquer dos Poderes delegar atribuições.”

²⁴⁷ “Art 87 - Compete privativamente ao Presidente da República:

I - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis e expedir decretos e regulamentos para a sua fiel execução;
(...)

Art 91 - Além das atribuições que a lei fixar, compete aos Ministros de Estado:

I - referendar os atos assinados pelo Presidente da República;
II - expedir instruções para a boa execução das leis, decretos e regulamentos;”

²⁴⁸ “Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - Instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda
(...)

Art. 7º Compete à União:

I - o impôsto sôbre a importação de produtos estrangeiros;

II - o impôsto sôbre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados.

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

(...)

Art. 14. Compete à União o impôsto:

I - sôbre operações de crédito, câmbio e seguro, e sôbre operações relativas a títulos e valôres imobiliários;

(...)

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

Emendas nº 1, de 1969 (art. 153, § 29) e nº 08, de 1977, mantiveram as disposições específicas acerca da legalidade tributária, exigindo lei para cobrança dos tributos, ressalvados casos específicos listados no texto constitucional ou em lei complementar²⁴⁹. Importante notar que, no texto constitucional emendado, o Poder Executivo federal podia modular alíquotas e base de cálculo não só dos impostos de importação e exportação e IPI, como também de contribuições “tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social” (art. 21, § 2º, I)²⁵⁰.

Em matéria de normatização pelo Poder Executivo, o texto da Constituição de 1967 vedava a delegação de atribuições entre poderes (art. 6º, parágrafo único²⁵¹), mas previa a possibilidade de edição de leis delegadas e decretos-leis (art. 49, IV e V, arts. 55 a 58)²⁵², que

²⁴⁹ CF/1967: “Art 150 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 29 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra”.

CF/1969: “Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 29 Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, em cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.” (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 8, de 1977)

²⁵⁰ “Art. 21. Compete à União instituir impôsto sôbre:

I - importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo;

II - exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados, observado o disposto no final do item anterior;

(...)

V - produtos industrializados, também observado o disposto no final do item I;

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

(...)

§ 2º A União pode instituir:

I - contribuições, observada a faculdade prevista no item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social. (Redação da pela Emenda Constitucional nº 8, de 1977)

II - empréstimos compulsórios, nos casos especiais definidos em lei complementar, aos quais se aplicarão as disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais do direito tributário.”

²⁵¹ “Art 6º - São Poderes da União, independentes e harmônicos, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. Parágrafo único - Salvo as exceções previstas nesta Constituição, é vedado a qualquer dos Poderes delegar atribuições; o cidadão investido na função de um deles não poderá exercer a de outro.”

²⁵² “Art 49 - O processo legislativo compreende a elaboração de:

I - emendas à Constituição;

II - leis complementares à Constituição;

III - leis ordinárias;

IV - leis delegadas;

V - decretos-leis;

faziam parte do processo legislativo. A Constituição também previa a competência privativa do Executivo para expedir decretos e regulamentos para a fiel execução das leis (art. 83, II e art. 87, II)²⁵³. Segundo Marcílio Ferreira Filho, Pontes de Miranda esclarecia que o sistema constitucional da época restringia o campo de atuação regulamentar, mas citava o inconveniente de se atribuir exclusivamente ao Legislativo a competência legislativa²⁵⁴. Com a edição do Ato Institucional nº 5, de 1968, expandiu-se sobremaneira o poder de normatização do Executivo, podendo esse poder legislar sobre todas as matérias (art. 2º, § 1º)²⁵⁵. A Constituição de 1969 manteve, em linhas gerais, os traços de sua antecessora, mas inovou ao prever a possibilidade de o Presidente da República expedir decretos-leis em matéria tributária²⁵⁶.

(...)

Art 55 - As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, Comissão do Congresso Nacional, ou de qualquer de suas Casas.

Parágrafo único - Não poderão ser objeto de delegação os atos da competência exclusiva do Congresso Nacional, bem assim os da competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal e a legislação sobre:

I - a organização dos Juízos e Tribunais e as garantias da magistratura;

II - a nacionalidade, a cidadania, os direitos políticos, o direito eleitoral, o direito civil e o direito penal;

III - o sistema monetário e o de medidas.

Art 56 - No caso de delegação à Comissão Especial, regulada no regimento do Congresso Nacional, o projeto aprovado será enviado à sanção, salvo se, no prazo de dez dias da sua publicação, a maioria dos membros da Comissão ou um quinto da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal requerer a sua votação pelo Plenário.

Art 57 - A delegação ao Presidente da República - terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará o seu conteúdo e os termos para o seu exercício.

Parágrafo único - Se a resolução determinar a apreciação do projeto pelo Congresso Nacional, este a fará em votação única, vedada qualquer emenda.

Art 58 - O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não resulte aumento de despesa, poderá expedir decretos com força de lei sobre as seguintes matérias:

I - segurança nacional;

II - finanças públicas.

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

²⁵³ “Art 83 - Compete privativamente ao Presidente:

I - a iniciativa do processo legislativo, na forma e nos casos previstos nesta Constituição;

II - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, expedir decretos e regulamentos para a sua fiel execução;

(...)

Art 87 - Além das atribuições que a Constituição e as leis estabelecerem, compete aos Ministros:

I - referendar os atos e decretos assinados pelo Presidente;

II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos;”

²⁵⁴ FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. *Poder regulamentar: aspectos controvertidos no contexto da função regulatória*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 161.

²⁵⁵ “Art. 2º - O Presidente da República poderá decretar o recesso do Congresso Nacional, das Assembléias Legislativas e das Câmaras de Vereadores, por Ato Complementar, em estado de sitio ou fora dele, só voltando os mesmos a funcionar quando convocados pelo Presidente da República.

§ 1º - Decretado o recesso parlamentar, o Poder Executivo correspondente fica autorizado a legislar em todas as matérias e exercer as atribuições previstas nas Constituições ou na Lei Orgânica dos Municípios.”

²⁵⁶ “Art. 46. O processo legislativo compreende a elaboração de:

I - emendas à Constituição;

II - leis complementares à Constituição;

Na Constituição da República de 1988, a redação do texto constitucional atinente à legalidade tributária manteve-se semelhante ao de sua Carta antecessora, nos termos seguintes: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”.

Em matéria de competência normativa do Poder Executivo, a Constituição não repetiu o dispositivo das anteriores que vedava a qualquer dos Poderes delegar atribuições. Previu também a possibilidade de edição de medidas provisórias pelo presidente da República em caso de relevância e urgência, inclusive em matéria tributária (art. 62)²⁵⁷, bem como a possibilidade

III - leis ordinárias;

IV - leis delegadas;

V - decretos-leis;

(...)

Art. 52. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, comissão do Congresso Nacional ou de qualquer de suas Casas.

Parágrafo único. Não serão objeto de delegação os atos da competência exclusiva do Congresso Nacional, nem os da competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, nem a legislação sobre:

I - a organização dos juízos e tribunais e as garantias da magistratura,

II - a nacionalidade, a cidadania, os direitos políticos e o direito eleitoral; e

III - o sistema monetário.

Art. 53. No caso de delegação a comissão especial, sobre a qual disporá o regimento do Congresso Nacional, o projeto aprovado será remetido a sanção, salvo se, no prazo de dez dias da sua publicação, a maioria dos membros da comissão ou um quinto da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal requerer a sua votação pelo plenário.

Art. 54. A delegação ao Presidente da República terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos do seu exercício.

Parágrafo único. Se a resolução determinar a apreciação do projeto pelo Congresso Nacional; este a fará em votação única, vedada qualquer emenda.

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

I - segurança nacional;

II - finanças públicas, inclusive normas tributárias; e

III - criação de cargos públicos e fixação de vencimentos.

§ 1º - Publicado o texto, que terá vigência imediata, o decreto-lei será submetido pelo Presidente da República ao Congresso Nacional, que o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias a contar do seu recebimento, não podendo emendá-lo, se, nesse prazo, não houver deliberação, aplicar-se-á o disposto no § 3º do art.

51. [\(Redação da pela Emenda Constitucional nº 22, de 1982\)](#)

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

²⁵⁷ 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. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

I – relativa a: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

b) direito penal, processual penal e processual civil; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

de edição de leis delegadas, que devem obedecer ao conteúdo e termo de exercício estabelecido em resolução do Congresso Nacional (art. 68)²⁵⁸. Ao Poder Executivo também foi conferida a competência de privativa de expedir decretos e regulamentos para a fiel execução das leis (art. 84, IV e art. 87, parágrafo único, II)²⁵⁹, mas a Emenda Constitucional nº 32/2001 possibilitou

II – que vise a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

III – reservada a lei complementar; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

IV – já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

§ 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. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

§ 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. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

§ 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. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

§ 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. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

§ 6º Se a medida provisória não for apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subseqüentemente, 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. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

§ 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. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

§ 8º As medidas provisórias terão sua votação iniciada na Câmara dos Deputados. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

§ 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. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

§ 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. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

§ 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. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

§ 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. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)”

²⁵⁸ “Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

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

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

II - nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;

III - planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

§ 2º A delegação ao Presidente da República terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício.

§ 3º Se a resolução determinar a apreciação do projeto pelo Congresso Nacional, este a fará em votação única, vedada qualquer emenda.”

²⁵⁹ “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

que atuação normativa autônoma do Presidente da República para, via decreto, extinguir cargos públicos quando vagos (art. 84, VI, b). Por fim, vale destacar a competência do Congresso Nacional para sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa (art. 49, V)²⁶⁰.

Estabelecidos os parâmetros da legalidade tributária e os contornos da atividade normativa do Executivo ao longo das constituições brasileiras, é hora de analisar o conteúdo da legalidade tributária na Constituição de 1988.

2.2 A legalidade tributária na Constituição de 1988

Como visto, a legalidade tributária encontra assento primário no art. 150, I, da Constituição da República Federativa do Brasil (CF/88), dispositivo que determina que a lei seja o veículo que institua ou majore a cobrança de tributos. É dizer: legalidade tributária significa que a lei, entendida em sentido *formal e material*, é quem estabelece a exigência ou o aumento do tributo.

A dimensão *formal* da legalidade diz respeito à espécie de veículo normativo que ditará, em primeiro plano, determinadas situações jurídicas – no caso do Direito Tributário, a relação jurídica entre o Fisco e o contribuinte. Assim, a lei em *sentido formal* deve ser entendida como

I - nomear e exonerar os Ministros de Estado;

II - exercer, com o auxílio dos Ministros de Estado, a direção superior da administração federal;

III - iniciar o processo legislativo, na forma e nos casos previstos nesta Constituição;

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

V - vetar projetos de lei, total ou parcialmente;

VI – dispor, mediante decreto, sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos; [\(Incluída pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)

b) extinção de funções ou cargos públicos, quando vagos; [\(Incluída pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001\)](#)
(...)

Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos.

Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei:

I - exercer a orientação, coordenação e supervisão dos órgãos e entidades da administração federal na área de sua competência e referendar os atos e decretos assinados pelo Presidente da República;

II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos;”

²⁶⁰ Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: (...) V - sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa;”

ato normativo emanado do órgão titular da função legislativa²⁶¹, elaborado de acordo com o devido processo legislativo constitucional, que, na CF/88, encontra disciplina característica na Seção VIII do Capítulo I do Título IV. Ali a palavra *lei* é utilizada para indicar diferentes tipos de atuação normativa do Estado; a rigor, o vocábulo pode designar uma lei complementar, ordinária ou mesmo delegada. A despeito disso, a própria Constituição também prevê outras fontes normativas primárias como entes aptos a reger aspectos da obrigação tributária, a exemplo das medidas provisórias²⁶², dos Decretos em matéria de impostos alfandegários²⁶³ e dos convênios em matéria de ICMS²⁶⁴. Em suma, a Constituição brasileira é pródiga e detalhista ao tratar da matéria tributária, quando o assunto se refere ao veículo normativo apto à instituição de tributos.

Em sentido *material*, a legalidade tributária significa algo além da mera autorização para que o Estado efetue a cobrança de tributos. Essa cobrança se dá por meio da lei, assim entendida como veículo normativo apto a estabelecer os elementos basilares da relação jurídica tributária. O art. 150, I, da Constituição da República não deixa claro, de modo expresso, exatamente quais elementos da obrigação tributária devem ser tratados por meio da lei²⁶⁵, mas o inc. III do art.

²⁶¹ No Brasil, o Congresso Nacional (art. 44 da CF/88) e ainda as Assembleias Legislativas no plano estadual (arts. 25 e seguintes da CF/88), e as Câmaras Municipais (arts. 29 e segs. da CF/88).

²⁶² Que têm força de lei por expressa previsão do art. 62 da CF/1988.

²⁶³ Vide, p. ex., o art. 153, §1º, que excepciona da legalidade pura e simples a alteração de alíquotas dos impostos de importação e exportação. Interessante notar que o dispositivo constitucional traz exceção, mas a condiciona à observância de *condições e limites estabelecidos em lei*.

²⁶⁴ Art 34, § 8º, Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

²⁶⁵ A questão é controversa e será objeto de análise nos próximos itens, mas a redação do texto desta pesquisa já adianta, em parte, a conclusão a que se chegará mais à frente. Nessa mesma linha, por exemplo, o entendimento de Carlos Alexandre de Azevedo Campos, para quem o comando do art. 150, I, da Constituição “nada diz quanto ao conteúdo dos deveres tributários, e sim quanto aos instrumentos normativos necessários e obrigatórios para sua normatização” (CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Escritos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016, p. 296).

Em sentido diverso, Luís Queiroz (com base em ensinamentos de Alberto Xavier, Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon), entende que, do art. 150, I, da Constituição, é possível extrair um *princípio da estrita legalidade tributária*, que apresenta notas características importantes em relação ao princípio da legalidade geral prevista no art. 5º, II, da Constituição, a saber:

“(...) a declaração prescritiva (elemento que compõe o fato complexo, cujo conceito é descrito pelo antecedente da norma constitucional de produção normativa) deve conter como proposição implicante a descrição completa do conceito de um fato (que corresponderá ao antecedente da norma impositiva tributária a ser produzida) e como proposição implicada a prescrição de uma relação intersubjetiva cujo núcleo é representado por uma conduta (intersubjetiva) modalizada (no caso, obrigatória – ‘O’) e determinada de forma completa, tanto qualitativa quanto quantitativamente (que corresponde ao consequente da norma impositiva tributária a ser produzida).

Assim, por força desse princípio, compete ao Poder Legislativo (composto pelos representantes democraticamente eleitos pelo povo) da Pessoa Política constitucionalmente designada para instituir certo tributo decidir acerca dessa matéria, além disso, ao instituir um tributo, deve identificar todos os critérios (pessoal, material, temporal e espacial) do antecedente e do consequente da norma tributária (com especial destaque aos

146 indica que a lei complementar deve estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e obrigação tributária.

Nessa linha, o art. 97 do Código Tributário Nacional determina que diversos elementos da obrigação tributária devem estar previstos *em lei*, a saber: fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito passivo e penalidades pecuniárias. De acordo com o mesmo dispositivo do CTN, a lei é igualmente necessária para as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades, bem como para a majoração de tributos, sua redução ou mesmo de isenção²⁶⁶. Em síntese, o legislador nacional também foi detalhista ao tratar dos aspectos da obrigação tributária sujeitos às formalidades da lei.

Por conseguinte, não é suficiente a criação ou aumento de tributo por meio de ato normativo infralegal *de modo autônomo*, sem previsão em lei – isto é, de modo que se inovasse, em primeira oportunidade, o ordenamento jurídico a respeito de uma determinada matéria, criando diretamente o tributo. Basta lembrar que, mesmo nos casos de tributos em que a própria Constituição admite a variação de alíquotas por meio de decreto, a exemplo do IPI e dos impostos de importação e exportação, ainda assim é necessário haver uma lei que estabeleça esse e outros aspectos da obrigação tributária.

De igual modo, a leitura conjunta dos dispositivos da Constituição e do CTN anteriormente mencionados também não permite concluir que estaria autorizada a criação ou o aumento de tributo *em virtude de lei*, isto é, por meio de uma delegação legal pura e simples, como uma espécie de *lei tributária em branco* despida de conteúdo. Quer-se dizer, com isso, que seria inválida uma lei que dispusesse que o ato normativo infralegal estaria autorizado a tratar, de forma autônoma, da definição sobre a base de cálculo, contribuintes ou demais aspectos da obrigação tributária.

Portanto, em síntese, parafraseando Sacha Calmon Navarro Coêlho²⁶⁷, a lei tributária deve conter todos os elementos estruturais do tributo, tanto na hipótese normativa, quanto na consequência jurídica atribuída. No entanto, estabelecidos quais são os elementos cuja presença em lei é obrigatória, ainda resta ao menos uma indagação, que pode se desdobrar em várias: se é certo que a lei deve prever esses elementos estruturais, até que ponto ela deve descrevê-los?

Em outros termos, a necessidade de que estejam previstos em lei é questão que não

relacionados ao ‘fato gerador’, ao contribuinte, à ‘base de cálculo’ e à alíquota).” (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Sujeição passiva tributária. 3ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016, p. 147.)

²⁶⁶ Semelhante previsão é encontrada no art. 150, § 6º da Constituição Federal.

²⁶⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 219.

envolve maiores digressões. Basta ler o art. 97 do CTN, supracitado, que cumpre o papel de lei complementar a definir as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II, CF), da qual o mandamento da legalidade tributária faz parte.

Mas, então, estabelecidas essas premissas, até que detalhes a lei deve chegar, para delimitar esses elementos da obrigação tributária? Ou seja: qual a extensão da definição que a lei deve tomar, para estabelecer as materialidades que ensejam a tributação? É necessário que ela seja minuciosa, perpassando todos os detalhes, ou basta uma descrição suficiente?

No que interessa a este estudo, mais precisamente, cabe indagar: é preciso que cada detalhe do fato gerador e da base de cálculo esteja previsto em lei? Ou é possível que ela descreva tais elementos em maior ou menor grau de determinação? E, ainda: qual o grau de precisão de que o legislador deve se valer, na descrição das materialidades que ensejam a tributação? Nesse contexto, há algum espaço para a atuação da autoridade administrativa?

A resposta a essas perguntas não é unânime. Assim como na legalidade aplicável ao Direito Administrativo, há também no Direito Tributário, um debate acerca da *amplitude da indeterminação conceitual* admissível pelo ordenamento jurídico brasileiro em matéria tributária, bem como sobre o espaço de complementação normativa da lei pela Administração Pública.

A doutrina que se ocupa do Direito Tributário brasileiro pode ser segmentada em cinco perspectivas teóricas ao tentar responder às questões acima. É sobre cada uma delas que se passa a tecer comentários nas próximas linhas.

2.3 Primeira perspectiva: a tipicidade fechada

É muito difundida, na doutrina brasileira, a ideia de que a legalidade tributária tem como corolário o *princípio da tipicidade*.

Essa ideia parte da premissa de que a legalidade em matéria tributária teria contornos mais rígidos que aqueles estabelecidos para a generalidade do Direito e, até mesmo, em relação ao próprio Direito Administrativo.

A ideia da *tipicidade tributária* é a de um princípio que seria dirigido tanto ao legislador quanto ao intérprete. Para o primeiro, o comando decorrente desse princípio significaria que a lei formulada deve prever, de modo taxativo e completo, as situações (tipos) tributáveis, bem

como os critérios de quantificação do tributo. Para o segundo, por sua vez, a lei vedaria a interpretação extensiva e a analogia²⁶⁸.

Assim, os tipos tributários seriam notadamente marcados pelas características de *taxatividade* e *determinação*, donde se conclui que a tipicidade tributária seria, portanto, *fechada* ou *cerrada*. Deste modo, torna-se impossível que, para a valorização dos fatos, invoquem-se elementos estranhos aos contidos no tipo legal²⁶⁹.

Alberto Xavier talvez seja o maior defensor dessa orientação no Direito Brasileiro, em razão de sua obra “Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação”, publicado em 1978. O referido jurista parece partir da distinção entre a *reserva absoluta* e *reserva relativa* de lei²⁷⁰, dizendo que, para esta última, no Direito Administrativo, “a lei não tem que fornecer necessariamente o critério de decisão no caso concreto, que o legislador pode confiar à livre valoração do órgão de aplicação do direito – o administrador”²⁷¹.

Diante desse cenário, enuncia que o Direito Tributário demanda, então, a aplicação de uma reserva absoluta de lei²⁷²:

No Direito Tributário, o princípio da legalidade revestiu sempre um conteúdo bem mais restrito. Com vista a proteger a esfera de direitos subjetivos dos particulares do arbítrio e do subjetivismo do órgão de aplicação do direito – juiz ou administrador – e, portanto, a prevenir a aplicação de "tributos arbitrários", optou-se neste ramo do Direito por uma formulação mais restritiva do princípio da legalidade, convertendo-o numa reserva absoluta de lei, no sentido de que a lei, mesmo em sentido material, deve conter não só o

²⁶⁸ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 135

²⁶⁹ É o que expressa, no trecho abaixo, Luciano Amaro, citando Alberto Xavier e Yonne Dolacio de Oliveira: “À vista da impossibilidade de serem invocados, para a valorização dos fatos, elementos estranhos aos contidos no tipo legal, a tipicidade tributária costuma qualificar-se de *fechada* ou *cerrada*, de sorte que o brocardo *nullum tributum sine lege* traduz ‘o imperativo de que todos os elementos necessários à tributação do caso concreto se contenham e apenas se contenham na lei’. Na lição de Yonne Dolácio de Oliviera, ‘o que põe em relevo o caráter do tipo cerrado é a sua limitação precisa, o que se obtém, como no conceito abstrato, por meio da determinação exaustiva de suas características consideradas sempre necessárias.’” (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 135)

²⁷⁰ Neste ponto, Luciano Amaro anota:

“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. A legalidade tributária implica, por conseguinte, não a simples *preeminência da lei*, mas a *reserva absoluta de lei*, vale dizer, ‘a necessidade de que toda a conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa’, como anota Alberto Xavier.” (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 134)

²⁷¹ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 36.

²⁷² XAVIER, Alberto. Op. cit., pp. 37-38 (sem grifos no original).

fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão no caso concreto.

Se o princípio da reserva de lei formal contém em si a exigência da *lex scripta*, o princípio da reserva absoluta coloca-nos perante a necessidade de uma *lex stricta*: a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão sejam por ela diretamente fornecidos. A decisão do caso concreto obtém-se, assim, por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer livre valoração pessoal.

Assim, Alberto Xavier enuncia que o princípio da tipicidade, corolário do da legalidade, seria a própria expressão do conteúdo dessa reserva absoluta de lei, que, por sua vez, faz-se necessário à garantia da segurança jurídica²⁷³.

Pode-se, então, dizer que, em Alberto Xavier, o princípio da legalidade se identifica, pela tipicidade, nos seguintes subprincípios²⁷⁴:

- a) o princípio da seleção, segundo o qual a lei tributária deve selecionar os fatos que revelem capacidade contributiva, sendo impossível a tributação com base num conceito geral ou cláusula geral de tributo;
- b) o princípio do *numerus clausus*, que determina que os tributos devem estar taxativamente previstos na lei, não havendo espaço para a analogia na imposição tributária, em face da regra *nullum tributum sine lege*;
- c) o princípio do exclusivismo, que obriga o tipo tributário a abrigar uma descrição completa dos elementos necessários à tributação, capaz de conter uma valoração definitiva da realidade, sem carecer ou tolerar qualquer outro elemento valorativo estranho a ela;
- d) e o princípio da determinação, pelo qual o conteúdo da decisão deve ser rigorosamente previsto na lei, limitando-se o órgão aplicador à mera subsunção do fato ao tipo tributário, uma vez que todos os elementos componentes deste são minuciosamente descritos pela norma, que não pode conter conceitos indeterminados.

Os ensinamentos de Alberto Xavier influenciaram grandemente a doutrina brasileira. Tanto, que é amplamente majoritária a aceitação de que a legalidade tributária seria expressa, no sentido material, pelo princípio da tipicidade (fechada).

José Eduardo Soares de Melo entende que cabe à lei a competência exclusiva de descrever todos os aspectos da hipótese de incidência tributária. Neste sentido, também

²⁷³ “O princípio da tipicidade não é, ao contrário do que já uns sustentaram, um princípio autônomo do da legalidade: antes é a expressão mesma deste princípio quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei, ou seja, sempre que se encontra construído por estritas considerações de segurança jurídica. A técnica da tipicidade é, porém, a mais adequada à plena compreensão do próprio conteúdo de reserva absoluta e, portanto, dos limites que a lei impõe à vontade dos órgãos de aplicação do direito em matéria tributária. É precisamente pela análise da origem normativa dos tipos, do objeto da tipificação e dos caracteres da tipologia tributária, que resulta com nitidez o alcance da regra *nullum tributum sine lege* e que se poderá traçar com rigor o âmbito das matérias que, pelo princípio da legalidade, estão reservadas à lei e as que, eventualmente, estejam confiadas à vontade dos seus órgãos de aplicação.” (XAVIER, Alberto. Op. cit., pp. 69-70)

²⁷⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, pp. 117-118.

influenciado por Alberto Xavier, expõe a seguinte concepção acerca do princípio da legalidade²⁷⁵:

Além disso, implica o princípio da tipicidade, que tem como caracteres a observância de *numerus clausus* (vedando a utilização de analogia e a criação de novas situações tributáveis), *taxatividade* (enumeração exaustiva dos elementos necessários à tributação), *exclusivismo* (elementos suficientes), *determinação* (conteúdo da decisão rigorosamente prevista em lei), na temática de Alberto Xavier.

Yonne Dolácio de Oliviera²⁷⁶, estabelece que a limitação contida no art. 150, I, da Constituição Federal continua ligada à clássica separação dos Poderes, nos moldes delineados por Montesquieu, mas sobreviveu para além da crise do Iluminismo. Nesse contexto, determina também que os princípios da legalidade e da tipicidade devem ser vistos em complementaridade, pois este é expressão daquele.

Ainda segundo a jurista, “o princípio da tipicidade é uma exigência dirigida ao legislador de proceder a rigorosa e exaustiva definição das notas características ou elementos do tipo legal, que são sempre necessários”²⁷⁷. O intérprete jamais poderia substituir o legislador.

Nesse cenário, define que a tipicidade no Direito Tributário é rígida, pois o tipo legal tributário também é cerrado (ou fechado). Assim o faz em consideração ao princípio da certeza, que deveria ser plenamente satisfeito, em atenção ao princípio da segurança. Observe-se²⁷⁸:

A razão de se cerrar, solidificar o tipo legal é simples. Há certas áreas do Direito que exigem, com maior intensidade, a satisfação plena do princípio da certeza para, proporcionalmente, atender ao princípio da segurança. A certeza diz respeito ao conteúdo da norma legal, que será maior se definir exaustivamente as notas características da hipótese legal, consideradas necessárias para produzir a consequência prevista; e será maior a segurança por que o direito, tutelado pelo Estado, oferece conhecimento mais preciso pelo cidadão contribuinte.

Por tipo aberto, entende que se trata daquele que faz uma enumeração não exaustiva de suas notas características. Nele não há subsunção, mas apenas coordenação do fato ao tipo. É dizer, torna-se indiferente se o fato concreto contenha elementos a mais ou a menos que o descrito no tipo legal: em qualquer caso, o tipo legal aberto aplica-se ao fato.

Com isso, entende que o tipo legal aberto permite maior flexibilidade ao intérprete, que pode inclusive chegar à integração por analogia. Isso ampliaria os limites de atuação do magistrado, ao permitir a criação judicial do Direito.

²⁷⁵ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 21.

²⁷⁶ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Princípios da Legalidade e da Tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, pp. 113-133.

²⁷⁷ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Op. cit., p. 125.

²⁷⁸ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Op. cit., p. 127.

No tipo fechado, por sua vez, haveria definição exaustiva e necessária dos elementos ou notas características que compõem o tipo legal. Por conseguinte, não haveria que se falar em coordenação, mas apenas em subsunção do fato concreto ao tipo; isto é “o fato concreto deve apresentar todas as notas características do tipo, deve 'cair' dentro do tipo legal para que este possa ser aplicado”²⁷⁹. O *tipo fechado* funcionaria, assim, como que um *conceito abstrato*.

Assim, em seu entender, o Direito Tributário não se contentaria com a tipicidade aberta, mas sim com a taxatividade e a definição exaustiva dos aspectos dos tributos. Veda-se, então, a imposição tributária por analogia, bem como a utilização de cláusula geral (formulação de hipótese legal que, em termos de grande generalidade, submete a tratamento jurídico um grande domínio de fatos) na instituição de tributo, em razão de sua grande generalidade e fluidez. Proíbe-se também o emprego de ficção e presunção absoluta, na definição da hipótese legal.

No entanto, Yonne Dolácio de Oliveira reconhece a existência, no Direito Tributário brasileiro, de conceitos indeterminados (como, por exemplo, o "relevante interesse nacional" do art. 148, II, CF), mas afirma que eles não se confundem com a atuação deficiente do legislador, que deve ser rejeitada, conforme o caso, coibindo abusos e arbítrios²⁸⁰.

Por sua vez, Sacha Calmon Navarro Coêlho²⁸¹, partindo da teoria da tripartição entre os poderes ou funções do Poder do Estado, compreende que cabe unicamente ao Legislativo a tarefa de fazer a lei tributária, afastando-se a competência do Executivo e do Judiciário para esse mister. A partir daí, em razão de exigências ligadas aos princípios da certeza e da segurança do Direito, entende que a norma jurídica tributária deve estar pronta, de forma clara e inequívoca, na lei. Por esse motivo, o legislador deve, então, tipificar os fatos geradores, assim como os deveres fiscais, não abrindo espaço para a interpretação pelo Executivo. Assim, a tipicidade diria respeito ao próprio conteúdo da lei. Mais que isso, a lei tributária seria ainda mais rígida que a penal, e a *tipicidade tributária* seria necessariamente *cerrada*, para evitar que a Administração Pública ou o Judiciário interfiram na sua modelação, seja ao exercerem atividade interpretativa ou mesmo integrativa. Logo, o art. 97 do CTN demonstraria a relação íntima entre a legalidade material tributária e a tipicidade tributária. Com isso, o princípio da tipicidade se revelaria pela conceituação à exaustão, tipificando-se tudo que diz respeito às matérias ali elencadas.

²⁷⁹ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Op. cit. pp. 126-127.

²⁸⁰ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Op. cit., pp. 132-133.

²⁸¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 218-221.

Luiz Emygdio Rosa Junior também se ampara na doutrina de Alberto Xavier, ao entender que, diante da necessidade de se resguardar a proteção ao contribuinte em face ao poder impositivo do Estado, o princípio da legalidade não se contenta com uma reserva relativa de lei. Exige-se, assim, que a *lei tributária* defina um *tipo fechado, cerrado*, bem como todos os elementos da obrigação tributária. Para ele, o art. 97 do CTN também consagra o princípio da tipicidade na tributação²⁸².

Esses são apenas alguns exemplos, na doutrina, que defendem a aplicação de um princípio da tipicidade fechada aliado ao da legalidade em matéria tributária.

Como se viu acima, a existência de um princípio da tipicidade, ao lado ou como decorrência da legalidade tributária, é questão arraigada no Direito brasileiro. Neste sentido, muito se fala que, em razão da proeminência da segurança jurídica em Direito Tributário, a tipicidade tributária seria fechada.

2.4 Segunda perspectiva: a determinação conceitual.

Como bem sintetiza Sérgio André Rocha²⁸³, a teoria da tipicidade foi inicialmente desenvolvida no Direito Tributário brasileiro a partir da ideia de que o *tipo* seria uma descrição abstrata e fechada de uma hipótese que, vertida em linguagem normativa, determina uma consequência jurídica. A tipicidade, por sua vez, seria uma característica do fato, em concreto, na qual se verificam todos os elementos descritos na norma legal.

Aprofundando os estudos, a doutrina brasileira, contudo, constatou a existência de uma falha na premissa de Alberto Xavier, na medida em que o tipo seria, na verdade, uma expressão da linguagem humana ligada à realidade e dotada de contornos fluidos. A partir daí, surge o debate sobre a possibilidade de o legislador utilizar tipos, cláusulas gerais e conceitos indeterminados na elaboração das leis tributárias. A grande pergunta a ser respondida é: qual das categorias seria mais adequada à promoção da segurança jurídica e dos demais valores constitucionais?

²⁸² ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 294; 299.

²⁸³ ROCHA, Sérgio André. Existe um princípio da Tipicidade no Direito Tributário? In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 136, janeiro. São Paulo: Dialética, 2007, p. 69.

Como será explicado, a visão da doutrina nunca foi unânime.

2.4.1 A redefinição das categorias que expressam a abertura da linguagem.

Coube a Misabel de Abreu Machado Derzi, após profundo estudo que ficou registrado em sua obra *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, esclarecer que há uma incoerência em dizer que a tipicidade seria fechada.

De início, Derzi estabelece o que se pode entender por *tipo*, segundo as ciências sociais em geral. Em suma, extrai a lição de que o *tipo*, nessas ciências, tem como características comuns e marcantes a maior proximidade à realidade, a concreção, a especificidade com pouco grau de abstração, bem como a repetitividade²⁸⁴.

Nas ciências sociais, o tipo seria uma solução mais adequada à realidade da vida, que não conhece limites rígidos entre os objetos, mas graus e matizes com que se percebem suas notas²⁸⁵. Trata-se de conjunto não delimitado, fluido, que não trabalha com a relação binária de exclusão “ou ... ou”, mas sim com um “até um certo grau” ou “mais ou menos”²⁸⁶⁻²⁸⁷.

Misabel Derzi estabelece que há uma diferenciação entre os graus de tipificação, podendo-se citar os tipos *(i) ideal*, que parte da realidade empírica, não sendo concebido arbitrariamente; e *(ii) real*, que pressupõe a existência concreta em si²⁸⁸.

Assim, o tipo – “conjunto não rígido e delimitado, adequado a apanhar a realidade, onde os objetos estão em relação comparativa, fluida e contínua”²⁸⁹ – tornou-se uma alternativa ao uso do conceito de classe nas ciências sociais.

A ideia do conceito de classe estaria ligada ao pensamento abstrato simbólico, necessário ao pensamento estritamente científico. O conceito classificatório é seletivo e rígido,

²⁸⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 40.

²⁸⁵ *Ibidem*, p. 43.

²⁸⁶ *Ibidem*, p. 43-44.

²⁸⁷ Contudo, nem por isso o tipo deixaria de ter certo grau de abstração, mas sempre seria mais específico que o conceito classificatório. (DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Op. cit.*, p. 44.)

²⁸⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Op. cit.*, p. 44.

²⁸⁹ *Ibidem*, pp. 46-47.

excluindo ou incluindo o objetivo que, de acordo com suas propriedades, pertença ou não ao conjunto. A característica marcante do conceito é seu alto grau de abstração. O conceito abstrato não pressupõe a existência concreta em si, mas apenas a possibilidade dos objetos que abarca²⁹⁰.

Transportando essas noções para a metodologia jurídica, Misabel Derzi, num primeiro momento, destaca que, segundo a lógica tradicional, a abstração conceitual define-se como um processo pelo qual se dá a separação, a percepção isolada e, ao mesmo tempo, a denominação e a determinação genérica das características do objeto, omitindo-se os caracteres que não forem considerados essenciais para a regulamentação jurídica²⁹¹.

Assim, o *conceito*, além de seccionar categorias, seleciona. Deste modo, para maior abstração, o conceito será mais abrangente, porque abrigará um maior número de objetos. Por outro lado, quanto mais abrangente, mais vazio de conteúdo e significado será o conceito²⁹².

Nessa toada, a atividade de *definir*, aplicável aos conceitos, será tida por aquela em que se determina um gênero a um conceito, acrescentando a diferença de espécie. Entenda-se aqui que o conceito daquilo que é menos geral (ou seja, mais específico) pertence ao gênero daquilo que é mais abrangente. A seu turno, *espécie* será o conceito do menos abrangente. Igualmente, “diferença de espécie”, como o próprio nome já explicita, é o que diferencia uma espécie de outras, situadas sob um mesmo gênero²⁹³.

Neste raciocínio, só os conceitos gerais são passíveis de definição, pois, para isso, é necessário fixá-lo através de determinadas características. Nas palavras de Misabel Derzi²⁹⁴:

Se o conceito A possui as notas 'a, b, c', na investigação jurídica, somente se afirma o conceito A, se o conceito do fato contiver as mesmas características 'a, b e c'. Diz-se, então, que há subsunção. [...] Não tem cabida aqui o mais ou menos, mas a relação de exclusão 'ou um, ou outro'. Porque ou o conceito do objeto corresponde integralmente às características do conceito abstrato nele se subsumindo, ou não.

Deste modo, em suma, os *conceitos classificatórios* (*conceitos de classe*, ou simplesmente *conceitos*) determinam uma reunião arbitrária de traços da realidade que visam a definir algo. “O conceito de classe é definido em um número limitado e necessário de características”²⁹⁵. Aquilo que não está incluído no conceito não faz parte daquela categoria.

²⁹⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit., pp. 40; 43-44.

²⁹¹ Ibidem, pp. 51-52.

²⁹² Ibidem, p. 52.

²⁹³ Ibidem, p. 52.

²⁹⁴ Ibidem, pp. 52-53.

²⁹⁵ Ibidem, p. 57.

Ocorre que essa reunião desses elementos, arbitrariamente, não daria conta de toda a realidade. Até mesmo a tradução da realidade em palavras é difícil. Deste modo, contra o pensamento limitador do conceito classificatório, o tipo surgiu no Direito como uma ordem mais adequada para capturar a realidade da vida²⁹⁶.

Segundo Misabel Derzi, “a abertura peculiar do tipo ajusta-se como luva à concepção moderna do direito, como um sistema aberto (nem acabado, nem rígido)”²⁹⁷. O *tipo*, assim, seria um instrumento para o reconhecimento dos fenômenos isolados e sua ordenação. Ele não permite o conhecimento direto da realidade, mas se interpenetra em ordenação gradativa, sem limites rigorosos. No Direito, o tipo é atingido em uma série ordenada, por comparação, na qual se escolhem alguns fenômenos que sejam formas representativas ou médias para servir de medida a outros fenômenos. Diferentemente do conceito classificatório, o tipo não é definido, mas apenas descrito. Algumas de suas características podem faltar, ou seja, nem todas elas são necessárias. Deste modo, o tipo é mais concreto e rico em conteúdo que o conceito. Aqui, a investigação jurídica consoma-se não por meio da subsunção, mas da ordenação, comparação e analogia. Fazendo um paralelo com o modelo da estrutura do conceito de classe, Misabel Derzi afirma que²⁹⁸:

Se o tipo, em determinado momento, tem como notas A, B, C, D (embora sua potencialidade não se esgote), típico será o objeto que, ordenando-se ao tipo, contiver as características A, B, C, D, assim como os demais, nos quais se apresentem tais notas em número, combinações e intensidade não rígidos. Tais características são, pois, renunciáveis e se combinam de forma diversa, em diferentes graus de intensidade. A ausência de todas as características do tipo em um objeto é, sob nosso ponto de vista, o limite do atípico, embora o tema seja controvertido. A estrutura e a totalidade de sentido acabam por ser decisivos na determinação do típico ao atípico.

Em suma, Misabel Derzi define como notas próprias da concepção do tipo²⁹⁹:

certa temporariedade ou fluidez em seus contornos, a indefinibilidade, a totalidade da imagem decisiva para seu reconhecimento, a abertura ao real o que a faz mais concreta e próxima da realidade do que o conceito classificatório e a aptidão para ordenar os fenômenos através da comparação, sem rígidos cortes de secção.

Portanto, os conceitos de tipo (ou simplesmente *tipos*) seriam abertos por definição³⁰⁰. Deste modo, partindo-se da metodologia acima exposta, pode-se concluir que a expressão *tipo*

²⁹⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit., p. 56.

²⁹⁷ Ibidem, p. 51.

²⁹⁸ Ibidem, p. 97.

²⁹⁹ Ibidem, p. 58.

³⁰⁰ Ibidem, p. 57.

fechado é “uma contradição e uma impropriedade”³⁰¹. Assim, apenas se pode compreender a expressão *tipicidade fechada* como uma tentativa de fazer referência ao que, na verdade, seria o *conceito classificatório*, que contém limites definidos e características assentadas de forma rígida.

É que, segundo afirma Ricardo Lodi Ribeiro, ao definir *tipo fechado*, Alberto Xavier valeu-se de uma classificação adotada por Karl Larenz na obra *Metodologia da Ciência do Direito*, entre os tipos aberto e fechado, sendo este último caracterizado por elevado grau conceitual. No entanto, essa categorização foi abandonada por Larenz, que, a partir da terceira edição de sua obra, passou a defender que os tipos são sempre abertos³⁰². Essa constatação também já se podia fazer em algumas passagens da obra de Misabel Derzi³⁰³.

Por outro lado, o Direito em geral admitiria a existência de conceitos indeterminados, que, segundo Misabel Derzi, são caracterizados por sua vagueza de sentido, pelos casos-limites ou zona de penumbra³⁰⁴. Citando Judith Martins Costa, Derzi entende que os conceitos indeterminados também são dotados de vagueza, mas há diferenças de grau dentro dessa categoria. Limitam-se a reportar o fato descrito na hipótese, cujos efeitos já foram predeterminados legislativamente. Assim, há conceitos indeterminados que se referem a “realidades fáticas”, determináveis pela experiência, cuja imprecisão é provisória. No Direito Tributário, podem-se tomar como exemplo as bases de cálculo que se referem a *valor venal*; *valor da operação*; *valor aduaneiro*³⁰⁵.

Haveria também outra categoria de conceitos indeterminados, que são os abertos a mudanças de valores sociais, metajurídicos, cuja aplicação Judith Martins Costa restringe aos elementos que integrariam apenas a hipótese da norma, a descrição do fato. A partir daí, Misabel Derzi, com base em José Carlos Barbosa Moreira, entende que a liberdade do aplicador dos conceitos jurídicos indeterminados se exaure na fixação da premissa. Uma vez verificada, em concreto, a ocorrência da premissa (descrição normativa, antecedente), a solução (prescrição

³⁰¹ Ibidem, p. 58.

³⁰² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 119.

³⁰³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit., pp. 99 e 246.

³⁰⁴ Ibidem, p. 373.

³⁰⁵ Ibidem, pp. 373-374.

normativa, conseqüente normativo) já estará predeterminada. Nessa operação, não haveria propriamente criação do direito, mas apenas interpretação e conseqüente subsunção³⁰⁶.

Em suma, nos conceitos jurídicos indeterminados tributários, tem-se a descrição de uma parcela da realidade cujos limites são fluidos, não muito precisos, não rigorosamente delimitados, mas determináveis e delimitáveis a partir de um processo de preenchimento semântico, mediante uma valoração³⁰⁷.

Para além dos tipos e conceitos, a doutrina também trabalhou a ideia das cláusulas gerais, que seriam abertas, não em razão da fluidez característica dos tipos, mas sim em razão da vagueza, indeterminação e pobreza de dados referenciais ao objeto³⁰⁸. Abarcariam, assim, grande número de casos, contrapondo-se a uma elaboração casuística pela lei³⁰⁹.

Algumas características das cláusulas gerais seriam as seguintes: a) elas são sempre expressas, ou seja, jamais são deduzidas ou implícitas; b) elas reenviam sempre a outras normas do ordenamento jurídico ou a *standards* ou tipos meramente sociais ou extrajurídicos; c) dentre as normas expressas do sistema, pode existir uma cláusula geral que contenha um princípio (boa-fé; moralidade pública; razoabilidade; proporcionalidade)³¹⁰.

Diferentemente dos conceitos jurídicos indeterminados, nas cláusulas gerais o aplicador e intérprete concorrem ativamente para a formulação da norma. Não se trata de subsunção, pois “na cláusula geral além de o juiz averiguar a possibilidade de uma série de casos-limites na *fattispecie*, deverá também determinar as conseqüências, os efeitos e sua graduação”³¹¹.

Nessa problemática, as cláusulas gerais constituiriam técnica legislativa pelo uso de “conceitos plurissignificativos que se contrapõem a uma elaboração casuística das espécies legais”³¹², motivo pelo qual o uso das cláusulas gerais quase sempre resultaria em um conceito indeterminado.

³⁰⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit., pp. 374-375.

³⁰⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, pp. 144-145.

³⁰⁸ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit., p. 373.

³⁰⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit., p. 151.

³¹⁰ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit., p. 374.

³¹¹ *Ibidem*, p. 375.

³¹² RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit., p. 151.

Além disso, as cláusulas gerais poderiam acomodar-se à situação individual concreta, mas, para isso, precisam ser concretizadas, por serem indeterminadas³¹³. Por terem essa característica de abertura, indeterminação e vagueza, seria necessária sua complementação por normas específicas, para que não se descambe em direção ao argumento analógico³¹⁴⁻³¹⁵.

Para Misabel Derzi, seria possível diferenciar os tipos, de um lado, e, de outro, os princípios abstratos, os conceitos indeterminados e as cláusulas gerais. Esse último grupo teria, como pontos comuns, diferentemente do tipo, a vagueza e pobreza de conteúdo, de concreção, de aproximação aos dados da experiência.³¹⁶

Em suma, como destacam Sérgio André Rocha³¹⁷ e José Marcos Domingues³¹⁸, tipos, conceitos (sejam determinados ou indeterminados) e cláusulas gerais são técnicas de sistematização da linguagem. No caso do Direito, constituem a matéria-prima de que o legislador se vale para a construção dos textos legais.

Como se vê, a doutrina selecionada não diverge muito quanto à existência e aos contornos do que seriam os tipos, conceitos (determinados e indeterminados) e cláusulas gerais, tanto no Direito em geral quanto no Direito Tributário, em especial. A divergência, contudo, se dá quanto à admissibilidade do uso dessas categorias no Direito Tributário, bem como da metodologia a ser utilizada na interpretação dos textos legislativos, como será visto no próximo tópico.

2.4.2 Qual categoria é mais adequada ao Direito Tributário: tipos ou conceitos determinados?

³¹³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Op. cit., p. 151.

³¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 218-219; 276-277.

³¹⁵ Um exemplo de cláusula geral seria a *equidade* que fundamenta a remissão do crédito tributário pela autoridade administrativa, com fundamento no art. 172, IV do CTN (TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Quarter Latin, 2008, p. 154.)

³¹⁶ *Ibidem*, p. 375.

³¹⁷ ROCHA, Sérgio André. Existe um princípio da Tipicidade no Direito Tributário? In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 136, janeiro. São Paulo: Dialética, 2007, p. 77.

³¹⁸ DOMINGUES, José Marcos. Legalidade tributária: o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Quarter Latin, 2008, p. 61.

Misabel Derzi reconhece que, de acordo com as características já enunciadas, o conceito tipológico é “dotado de certa temporariedade ou permeabilidade mais adequada a um sistema jurídico aberto, histórico, onde as situações vitais problematizadas atuam constantemente no evoluir do próprio direito”³¹⁹.

Assim, dependendo da concepção que se tenha do Direito e da hermenêutica jurídica, será possível, ao jurista, identificar *conceitos de classe* ou *de tipo* no texto legal interpretado³²⁰. Em tese, para a referida jurista, não haveria impeditivo de qualquer ordem a que se construa um modelo normativo por meio de tipos, no sentido próprio do termo, ou mesmo de conceitos fechados³²¹.

No caso, Misabel Derzi compreende que, no Direito Tributário, assim como na seara Penal, “grande parte daquilo que se chama tipo jurídico é convertido, na realidade, em conceito fechado, pela lei ou pela ciência do direito”³²².

Isso porque, se, de um lado, *(i)* o legislador no Direito Administrativo, ao conferir poder discricionário, autoriza o exercício da manifestação de vontade do agente que praticará o ato administrativo, de forma mais ou menos ampla; de outro *(ii)* o “legislador penal ou tributário procura exaurir, na norma legal, previamente, o conteúdo de vontade do ato de execução, judicial ou administrativo”³²³.

De acordo com esse raciocínio, no Direito Tributário, não há margem de escolha para que a Administração Pública se valha de discricionariedade ao aplicar a lei. Assim, em matéria de tributos, “o intérprete tem que 'decidir' por uma ou outra das espécies jurídicas, concentrando em poucas notas fixas e rígidas o critério de identificação. O raciocínio tende a ser, por imperativo lógico jurídico, conceitual classificatório”³²⁴. O enrijecimento dessas notas, suas

³¹⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit., p. 61.

³²⁰ Também Sérgio André Rocha anota que a adequação típica tem lugar no campo hermenêutico. Cabe ao intérprete ou ao aplicador verificar se um determinado dado empírico possui as características do tipo legal. (ROCHA, Sérgio André. Existe um princípio da Tipicidade no Direito Tributário? In: *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 136, janeiro. São Paulo: Dialética, 2007, p. 71)

³²¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit., p. 80.

³²² *Ibidem*, p. 70.

³²³ *Ibidem*, p. 81.

³²⁴ *Ibidem*, p. 98.

características de irrenunciabilidade, fixidez, estabilidade e firmeza levam o que é *típico* para a categoria do conceito determinado, classificatório.

Portanto, haveria um esforço no Direito Tributário, assim como no tocante aos direitos reais (em Direito Civil), para fazer prevalecer a *tendência conceitual classificatória*, não se olvidando de que haveria resíduos tipológicos³²⁵. Deste modo, Misabel Derzi conclui³²⁶:

O princípio da legalidade, em matéria tributária, *verbi gratia*, converteu-se em conceito determinado. O Código Tributário Nacional nomeia suas características, características essas já amplamente deduzidas da doutrina e da jurisprudência. A delimitação do campo conceitual objetivo do princípio foi feita, não por via tipológica, mas pela determinação de um conceito abstrato. Observe-se que suas notas são irrenunciáveis, formando uma estrutura não flexível. A concreção do princípio, pois, foi feita de forma não tipológica. Já outros princípios constitucionais, nomeados no texto constitucional, restam indeterminados ou imprecisos. Para alguns deles, propõe-se o método tipológico de identificação.

Conseqüentemente, o uso de tipos não seria adequado no que diz respeito à interpretação e aplicação do princípio da legalidade, mas sim a outros princípios jurídicos, como o da igualdade, o da justiça e o da funcionalidade e permeabilidade às mutações sociais. Por outro lado, o uso de tipos enfraqueceria³²⁷

a segurança jurídica, a legalidade como fonte exclusiva de criação jurídica e a uniformidade. O conceito determinado e fechado (tipo no sentido impróprio), ao contrário, significa um reforço à segurança jurídica, à primazia da lei, à uniformidade no tratamento dos casos isolados, em prejuízo da igualdade, da funcionalidade e adaptação da estrutura normativa às mutações sócio-econômicas.

Portanto, no Direito Tributário, para afastar o arbítrio, em nome da segurança jurídica, como realização do valor da justiça no Estado de Direito, o princípio da legalidade se traduziria, segundo esse raciocínio, em definição por meio de *conceitos determinados*. Deste modo, a legalidade material absoluta tributária se realizaria ao alcançar-se a transformação do tipo em conceito determinado. Daí ser mais técnico falar em um *princípio da especificidade conceitual*, que num *princípio da tipicidade fechada* tributária, como corolário do princípio da legalidade³²⁸.

Nessa mesma linha, Eduardo Maneira defende que, em nome da certeza e da segurança jurídica, é incompatível com o Direito Tributário “um princípio da legalidade que signifique a

³²⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Op. cit., p. 93.

³²⁶ Ibidem, p. 106.

³²⁷ Ibidem, p. 114-115.

³²⁸ Ibidem, p. 126.

veiculação por lei de conceitos indeterminados geradores do dever de pagar tributos”³²⁹. os enunciados constitucionais que traduzem as competências tributárias devem ser entendidos como *conceitos determinados, exclusivos e fechados*, como meio de evitar sobreposições de competências entre os entes políticos³³⁰.

Em suma, como se viu, a grande questão enfatizada é a elevação da segurança jurídica como valor prioritário na seara tributária, a determinar a conceituação classificatória, notadamente fechada, em lugar da aplicação de tipos, naturalmente abertos, na definição das materialidades tributárias³³¹. Isso, contudo, não significaria a negação de um zona cinzenta ou de penumbra no Direito Tributário³³².

De todo modo, em um grande resumo pode-se estruturar o pensamento de Misabel Derzi em três tópicos, a saber³³³:

- a) a segurança jurídica, a legalidade formal e material e a estabilidade das relações jurídicas são garantias fundamentais, constitucionalmente asseguradas;
- b) a tipicidade e, sobretudo, a especialidade (ou princípio da conceitualização normativa especificante), sendo meros desdobramentos dos princípios da legalidade, visto em seu grau material absoluto, representam também garantias constitucionais;
- c) a tipicidade, não obstante sendo a criação de ordens ou tipos, por natureza flexíveis e abertos, é instrumento frágil de garantia, enquanto a conceitualização fechada, criadora de classes e espécies, e meio assecuratório mais forte, reforçador da segurança (como direito) e da estabilidade das relações jurídicas.

³²⁹ MANEIRA, Eduardo. Princípio da legalidade: especificação conceitual x tipicidade. *In: Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, jan./jul., 2004, p. 48.

³³⁰ “Em um Estado Federal, como é o Brasil, a rígida repartição de competências exige conceitos determinados, exclusivos e fechados, a fim de se evitarem conflitos entre as pessoas políticas titulares do poder de tributar, bem como de impedir que os contribuintes sejam duplamente tributados pela prática de um mesmo fato. Concluindo: o princípio da legalidade, em matéria tributária, representa estrita legalidade, distanciando-se da tipicidade em sentido próprio, porque a tributação implica o Estado penetrar na seara da liberdade e da autonomia privada dos cidadãos, e tal poder deve ser exercido dentro das limitações inerentes ao Estado de Direito, isto é, preservando a segurança e a certeza jurídica nas relações entre os cidadãos-contribuinte e o Poder Fiscal.” (MANEIRA, Eduardo. Sistema Tributário Nacional e Princípio da Legalidade. *In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (coord.) Segurança Jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes*. Forense: Rio de Janeiro, 2013 p. 402)

³³¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Op. cit.*, p. 127.

³³² *Ibidem*, p. 314.

³³³ *Ibidem*, pp. 128-129.

Em síntese: apesar de admitir a existência de conceitos jurídicos indeterminados na seara tributária, Misabel Derzi enfatiza a prevalência, no Direito Tributário, dos conceitos fechados e determinados, em nome da segurança jurídica.

2.5 Terceira perspectiva: a textura aberta do Direito. Debates em torno das noções de tipo, conceitos indeterminados e cláusulas gerais.

Coube a Ricardo Lobo Torres iniciar um movimento de crítica à metodologia da tendência conceitual classificatória divulgada por Misabel Derzi, no que foi seguido por uma série de juristas, em especial na faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

Lobo Torres destaca que “a concepção de Misabel Derzi, do ponto de vista substancial, se aproxima da de Alberto Xavier, embora tenham esses autores desenvolvido argumentos diferentes”³³⁴. Com efeito, seja a partir do fechamento do tipo ou da expulsão dos conceitos indeterminados e tipos abertos do Direito Tributário, o resultado é o mesmo, na medida em que ambos os autores “engessam no conceito fechado a possibilidade de aplicação do direito tributário”³³⁵.

Para Ricardo Lobo Torres, o princípio da determinação (o qual postula que todos os elementos do fato gerador abstrato sejam indicados com clareza na lei formal³³⁶) se aproxima da noção de princípio da tipicidade introduzida na literatura jurídica ibérica³³⁷, sendo que o tipo, como forma de ordenação da realidade em termos linguísticos, também pode surgir no fato gerador abstrato do tributo, “sendo às vezes difícil a opção do legislador pelo tipo ou pelo conceito”³³⁸. Além disso, o princípio da determinação não leva à impossibilidade de adoção de

³³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 490.

³³⁵ *Ibidem*, p. 490.

³³⁶ *Ibidem*, p. 492.

³³⁷ *Ibidem*, pp. 493-494.

³³⁸ *Ibidem*, p. 495.

conceitos indeterminados³³⁹, cláusulas gerais³⁴⁰ e enumerações exemplificativas³⁴¹ no Direito Tributário.

Para Mariano Seabra de Godoi, o aspecto valorativo da *tipicidade tributária* em sua versão normativista-conceitualista, com a supervalorização do papel da segurança jurídica, não cabe no Estado Democrático de Direito³⁴².

Para Ricardo Lodi Ribeiro, a visão que tende a privilegiar os conceitos jurídicos determinados em Direito Tributário não estaria em consonância com a ordem constitucional inaugurada em 1988. O jurista entende que o significado da legalidade tributária está mais ligado à exigência de que “todas as decisões *essenciais e com aptidão para permanência* devem ser tomadas pelo próprio Parlamento (reserva de essencialidade)”³⁴³.

Para essa corrente metodológica, não é necessário que todos os elementos necessários à exigência tributária estejam previstos na lei. Basta que dela “derivem os critérios de distribuição dos encargos tributários, a partir da decisão sobre as situações concretas, que determinarão se ocorrerá a tributação e, em caso afirmativo, o *quantum* da tributação”³⁴⁴ (*critério da essencialidade*) e que todos os elementos essenciais da obrigação tributária (sujeitos ativo e passivo, fato gerador, base de cálculo e alíquota) sejam definidos com clareza pela lei em sentido formal (*princípio da determinação*)³⁴⁵.

No contexto dessa corrente, defende-se que a segurança jurídica não pode se basear no *fechamento do tipo* ou mesmo no uso de conceitos de classe para a definição das materialidades tributárias, porque é “impossível à linguagem do Direito assegurar uma pré-determinação absoluta”, assim como porque esses pontos de partida “se revelam absolutamente incompatíveis com a variedade, ambivalência e imprevisibilidade dos perigos que caracterizam a *sociedade de risco*”³⁴⁶.

³³⁹ Ibidem, p. 497.

³⁴⁰ Ibidem, p. 498-499.

³⁴¹ Ibidem, p. 499-450.

³⁴² GODOI, Mariano Seabra de. O quê e o porquê da tipicidade tributária *In*: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Quarter Latin, 2008, pp. 91-93.

³⁴³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 109.

³⁴⁴ Ibidem, p. 110.

³⁴⁵ Ibidem, pp. 110-111.

³⁴⁶ Ibidem, pp. 57-58.

Neste sentido, na visão de Ricardo Lodi Ribeiro, não se pode predeterminar que a segurança jurídica será atingida pela garantia de conceitos fechados, mas sim pela conjugação de diversos fatores, como³⁴⁷: a) a linguagem da lei como ponto de partida essencial; b) a vinculação do juiz e da administração aos significados preliminares mínimos da lei; c) o dever de adotar um procedimento regulado para quaisquer questões jurídicas; d) as exigências quanto ao método para as decisões jurídicas, de acordo com as regras de interpretação.

Portanto, a clareza da linguagem não estaria necessariamente ligada à determinação do conceito. Ela sempre dependeria de valoração diante do objeto a ser regulado. Some-se a isso o fato de que a aplicação de valores e princípios tão caros ao direito hodiernamente é realizada por meio de certo sacrifício da clareza em nome da adequação à realidade fática. Portanto, nem sempre a enumeração taxativa ou o uso de conceitos determinados seria possível em Direito Tributário³⁴⁸.

Além disso, tornar-se-ia inadequado o uso das expressões *legalidade em sentido estrito* ou *reserva absoluta de lei* para designar o grau de abertura do tipo³⁴⁹. Abandonam-se, igualmente, nessa perspectiva, as concepções que buscam assimilar a proteção penal à proteção tributária, porque o alcance da liberdade tem significação diferente em cada um desses ramos do Direito³⁵⁰.

Nesta visão, é igualmente inadequado entender que a exigência de definição, por lei complementar, quanto a fato gerador, base de cálculo e contribuinte dos impostos implique significar que a Constituição imponha a tipicidade fechada ou a determinação de conceitos fechados³⁵¹.

Assim, com a defesa do abandono da *tipicidade fechada*, essa via metodológica valoriza o uso dos *tipos* para descrever as materialidades econômico-jurídicas que dão base à tributação. No entanto, não se descarta a possibilidade de que o legislador, valendo-se de técnica

³⁴⁷ Ibidem, p. 120.

³⁴⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 126. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 325.

³⁴⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, pp. 87-88.

³⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 127.

³⁵¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, pp. 106-107.

legislativa, substitua o tipo aberto pelo conceito determinado, o que terá lugar na hipótese em que “houver um grau especialmente relevante de segurança jurídica”³⁵²⁻³⁵³.

No entanto, Ricardo Lodi Ribeiro afirma que, ainda assim, a substituição do tipo pelo conceito fechado deixará resquícios de indeterminação “em virtude do caráter impreciso da linguagem e da natureza abstrata do texto da norma”³⁵⁴. Ocorre que, provavelmente (e assim se espera), o trabalho de definição por parte do legislador, nessa situação, já terá guiado o intérprete a um resultado que afaste ou elimine as compreensões não desejadas pelo primeiro; isto é: a definição legal seria um guia a nortear a interpretação.

Luís Eduardo Schoueri destaca que “não se pode esperar que, com o emprego de palavras, afaste-se certo grau de vagueza”³⁵⁵. Por isso, “conquanto se espere do legislador a definição da hipótese tributária, não há como afastar o emprego de conceitos indeterminados e cláusulas gerais”³⁵⁶, os quais permitem “que a lei se molde às circunstâncias concretas”³⁵⁷. Para Schoueri, a questão não é se cabem conceitos indeterminados em matéria tributária, mas sim até que grau eles são admissíveis. Essa resposta, segundo o referido jurista, não pode ser absoluta, mas deve ser dada a partir da ponderação dos princípios e valores constitucionais, figurando, de um lado, a segurança jurídica e, de outro, os princípios da Ordem Econômica³⁵⁸.

Diante de todo o exposto, pode-se concluir que, para essa via metodológica, a abertura da linguagem converge naturalmente na possibilidade de adoção, inclusive em Direito

³⁵² Ibidem, pp. 122-123.

³⁵³ Ricardo Lodi Ribeiro afirma que o próprio Karl Larenz reconheceu que a conduta do contribuinte como condizente ao fato gerador da obrigação tributária é formada por estrutura tipológica (RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Fato Gerador da Obrigação Tributária como Acoplamento Estrutural entre o Sistema Econômico e o Sistema Jurídico. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 324). Essa afirmativa, no entanto, é criticada por Andrei Pitten Velloso (VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 253-254), para quem a tese dos tipos fiscais não pode ser imputada a Larenz, que, no referido trecho, apenas teria descrito o pensamento de H. J. Wolff, sem contudo tomar posição.

³⁵⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, pp. 122-123

³⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 315.

³⁵⁶ Ibidem, p. 317.

³⁵⁷ Ibidem, p. 319.

³⁵⁸ Ibidem, p. 320.

Tributário, de tipos e de conceitos jurídicos indeterminados³⁵⁹. Vários outros juristas³⁶⁰ comungam desta ideia)³⁶¹⁻³⁶².

Isso não significaria, contudo, a admissão da discricionariedade pela autoridade administrativa, o que se revelaria incompatível com o princípio da determinação³⁶³⁻³⁶⁴. Na definição de André Saddy³⁶⁵, que compila boa parte da doutrina sobre o tema, a discricionariedade administrativa:

a discricionariedade administrativa é a margem de relativa liberdade/autonomia/volição conferida por uma norma jurídica à Administração Pública para a adoção ou não atuação, entre as opções oferecidas alternativas [sic] e/ou disjuntivamente, que melhor atenda aos interesses públicos.

Desse conceito se diferencia o de condutas vinculadas, nas quais o administrador não possui margem de liberdade, ficando sua atuação adstrita às condições estabelecidas pela

³⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 325-326. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 142. ROCHA, Sergio André. Existe um princípio da Tipicidade no Direito Tributário? In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 136, janeiro. São Paulo: Dialética, 2007.

³⁶⁰ Interessante compilação de artigos defendendo essa nova perspectiva metodológica é encontrada na obra *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário* (Rio de Janeiro: Quarter Latin, 2008).

³⁶¹ Exemplos de tipos jurídicos utilizados no direito tributário seriam: *serviço, produto industrializado, receita financeira, estabelecimento industrial, estabelecimento equiparado a industrial, estabelecimento comercial, operações de crédito, propriedade, mercadoria* (ROCHA, Sergio André, Existe um princípio da Tipicidade no Direito Tributário? In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 136, janeiro. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 73-74). O então Min. Eros Grau, no julgamento do RE 390.840/MG, entendeu que *faturamento* é termo de um conceito jurídico tipológico. No Direito Privado teríamos como alguns exemplos: *empresa, empresário, família, propriedade, posse* etc. No Direito Público: estado federal, ente autônomo (ROCHA, Sergio André, Existe um princípio da Tipicidade no Direito Tributário? In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 136, janeiro. São Paulo: Dialética, 2007, p. 77).

³⁶² Exemplos de conceitos jurídicos indeterminados: *renda* (ROCHA, Sérgio André. Meios alternativos de Solução de Conflitos no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 122, novembro. São Paulo: Dialética, 2005, p. 93), *despesas razoáveis ou incompatíveis, lucro arbitrado*, na legislação do imposto de renda, *projetos de relevante interesse*, na legislação de incentivos fiscais (ABRAHAM, Marcus. A segurança jurídica e os princípios da legalidade e da tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Quarter Latin, 2008, p. 130).

³⁶³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, pp. 122-123.

³⁶⁴ Ricardo Lobo Torres, por sua vez, admite a discricionariedade em matéria tributária, mas de forma limitada, em dois casos: (i) na equidade como integração e correção, no art. 172, IV, do CTN, em que a autoridade administrativa concede remissão por equidade; e (ii) em alguns procedimentos necessários ao lançamento tributário (liberdade de escolha quanto aos métodos de investigação; autorização legal para requalificação de atos praticados pelo sujeito passivo, na LC 104/01 etc.). (O princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Quarter Latin, 2008, pp. 165-168)

³⁶⁵ SADDY, André. *Apreciatividade e discricionariedade administrativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

norma. Aqui, os interesses públicos “vinculam a uma única opção existente, ou a uma única opção entre as existentes. Daí se entenda que se está diante de um dever, jamais diante de um poder, pois estabelece uma imposição de conduta”³⁶⁶. É nesse sentido, por exemplo, que o Código Tributário Nacional estabelece a atividade administrativa de lançamento.³⁶⁷ Com efeito, a atividade administrativa é vinculada inclusive quando se trata de interpretar conceitos jurídicos, como salienta André Saddy³⁶⁸:

A Administração vinculada determinada por lei existe sempre que a submissão da Administração alcance seu máximo limite, ou seja, quando se verifica uma situação de fato que corresponda à previsão da lei, o ente ou órgão administrativo competente deve realizar um efeito jurídico claramente determinado pelo legislador. Os autores o chamam “administración vinculada por normas jurídicas determinadas”. A Administração vinculada de forma indeterminada à lei existe quando se encontra diante de: conceitos jurídicos indeterminados; conceitos empíricos e de jurisprudência; e conceitos técnicos-normativos.

A par desses conceitos de discricionariedade e vinculação, encontra-se o conceito de margem de conformação normativa, usualmente utilizado para a atividade legislativa. Ao se referir à liberdade de conformação do legislador, alude-se³⁶⁹

a algo como um “espaço” dentro do qual o legislador pode escolher o conteúdo das decisões a tomar, em um espectro de decisões viáveis, do ponto de vista constitucional (ou de normas que conformem a sua ação, ainda que não tenham cunho constitucional). Essa liberdade significa que é conferido um poder ao legislador para cometer um ato jurídico, mas que a conduta a que são imputados os efeitos jurídicos típicos desse mesmo ato não constitui o conteúdo de um dever jurídico. Essa liberdade implica (e baliza) a atribuição ao legislador de competência para realizar um planejamento estratégico do desenvolvimento legislativo da Constituição, a qual, por sua incompletude, tem de reservar uma quantidade razoavelmente grande de matérias para o trato normativo infraconstitucional.

³⁶⁶ Ibidem, p. 133.

³⁶⁷ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

³⁶⁸ Ibidem, p. 44.

³⁶⁹ GOMES, Felipe Lima. TALEIRES, Janaína Sena. A liberdade de conformação do legislador no âmbito dos direitos fundamentais. In: Alexandre Walmott Borges; Ilton Noberto R. Filho; Marco Aurélio Marrafon. (Org.). *Teoria e história do direito constitucional*. Florianópolis: FUNJAB, 2013, v. , p. 172-195. Disponível em <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:bHceV66Srs0J:www.publicadireito.com.br/artigos/%3Fcod%3Dd3696cfb815ab692+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em 08.02.2017.

A margem de liberdade de conformação legislativa não implica um atributo de discricionariedade, uma vez que o legislador fica limitado, na elaboração da lei, pelos direitos fundamentais³⁷⁰ e pelas normas constitucionais³⁷¹.

Também se pode aplicar o conceito de *margem de conformação* à atividade normativa da Administração Pública³⁷². É nesse sentido que este estudo pretende aplicar a delegação normativa, a significar um espaço de liberdade, conferido expressa e propositalmente pela lei ao administrador, na fixação do quantum da obrigação tributária, desde que estabelecidos limites, condições, critérios e parâmetros de controle. Evidentemente, essa atividade de conformação legislativa se submete à lei e ao direito, especialmente ao conceito de juridicidade exposto nos tópicos anteriores. É nesse sentido que se diferencia a discricionariedade administrativa (que este estudo não admite na configuração da norma de imposição tributária) da margem de conformação normativa da Administração admitida mais adiante (itens 2.7 e seguintes) neste estudo³⁷³.

2.5.1 O papel do regulamento no Direito Tributário

³⁷⁰ Ibidem.

³⁷¹ SADDY, André. Op. cit., p. 31.

³⁷² Ibidem, pp. 45-46.

³⁷³ É verdade, contudo, que há autores que entendem a margem de conformação normativa como uma espécie de discricionariedade. Para André Saddy, essa é a primeira espécie de discricionariedade fraca a que se refere Dworkin em sua obra:

“Como já mencionado, RONALD DWORKIN, sustenta que a discricionariedade é um espaço livre o qual as normas ou ordens ditadas por autoridades hierarquicamente superiores deixam para que seu aplicador decida sobre algum aspecto e, nessa perspectiva, distingue três sentidos de discricionariedade, dois fracos e um forte. O primeiro sentido fraco faz referência a que os critérios que guiam a conduta do aplicador não sejam suscetíveis de uma aplicação mecânica, mas sim que exijam uma operação de discernimento. Isso significa que, quando o superior hierárquico determina a realização de determinada tarefa expressando critérios orientadores (cautela, atenção, etc.), tal ordem não permitirá uma aplicação mecânica, mas obrigará ao inferior hierárquico a realizar a tarefa com base nos critérios previamente definidos. Essa margem de ajuizamento ou discernimento para a aplicação da ordem que não admite colocar em prática algo de tipo mecânico é o que caracteriza essa discricionariedade fraca. (...) Ou seja, enquanto na discricionariedade forte, o aplicador cria seus próprios critérios de atuação; na fraca, este está vinculado a standards fixados pela fonte da ordem (norma ou autoridade), contando não apenas com uma margem de discernimento para a aplicação de dito critério. A diferença realizada por RONALD DWORKIN, no entanto, não tem que ver somente com a discricionariedade. Verdadeiramente, refere-se a tipos de decisões ou eleições subjetivas ou autônomas, sejam elas conformadora/configuradora, discricional, apreciativa ou com margem de livre apreciação. Assim, tanto a liberdade de conformação/configuração, a discricionariedade, como a Apreciatividade e a margem de livre apreciação dos conceitos jurídicos indeterminados poderão ser fortes ou fracas, isso dependerá da fonte habilitadora da subjetividade que poderá ou não estabelecer critérios que guiam a conduta do aplicador.”(SADDY, André. Op. cit., pp. 144-145.)

Para a corrente que admite a prevalência de tipos e conceitos indeterminados no Direito Tributário, torna-se possível que o aplicador da lei, inclusive a Administração Pública tributária, passe a valorar os conceitos indeterminados contidos na lei. Isso, no entanto, não significa a possibilidade de tributar valendo-se de atributos de discricionariedade³⁷⁴.

A afirmação acima não entraria em contradição com o *princípio da determinação*, porque a linguagem, inclusive a jurídica, possuiria também caráter vago e ambíguo, deixando espaço de valoração ao aplicador. A exigência é de que, mesmo com o uso de tipos abertos e conceitos indeterminados, haja critérios suficientes para habilitar a atuação da autoridade administrativa³⁷⁵.

Assim, Ricardo Lodi Ribeiro afirma que é preciso determinar até que ponto se torna possível a abertura da norma sem que se comprometa a reserva legal, de modo que não se possa deixar à escolha da autoridade administrativa a definição das situações econômicas que serão tributadas. Se é verdade que também o Direito Tributário se abre à linguagem imprecisa e à aplicação da fluidez dos princípios e valores, não se pode deixar de lado a aplicação segura das regras³⁷⁶, que se traduzem já numa ponderação feita pelo legislador entre diversos caminhos possíveis.

Igualmente, essa corrente afirma que a *determinabilidade* (como princípio decorrente da segurança e certeza do direito) não significa determinação prévia dos conceitos pela lei, “mas a possibilidade de fornecer pontos de partida para aquilo que é essencial a determinado âmbito normativo”³⁷⁷ e também a possibilidade de fornecer igualmente pontos de chegada. A interpretação, portanto, não poderia prescindir do exame da realidade fática a que se destina. É isso que determinaria o significado dos conceitos jurídicos nela contidos³⁷⁸.

Desta forma, diante da imprecisão e da abertura da linguagem – que, como visto acima, é admitida por essa terceira corrente no Direito Tributário –, a importância do regulamento cresce³⁷⁹.

³⁷⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 200, pp. 90-91.

³⁷⁵ *Ibidem*, p. 115.

³⁷⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Op. cit.*, pp. 139-140.

³⁷⁷ *Ibidem*, p. 133.

³⁷⁸ *Ibidem*, pp. 120-121.

³⁷⁹ “Há zonas de imprecisão nas leis tributárias e um certo espaço não preenchido pelo próprio legislador que

É que, diferentemente do que sustentam as teorias de Alberto Xavier e de Misabel Derzi, haveria espaço, no Direito Tributário, para interpretação e valoração das normas jurídicas também pelo juiz, pela Administração Pública, bem como por todo e qualquer aplicador do Direito³⁸⁰.

Como ressaltado por Ricardo Lobo Torres³⁸¹, apesar de o Direito Tributário se estruturar especialmente a partir do discurso do legislador, dever-se-ia reconhecer que há espaço para a complementação da interpretação na seara administrativa. “A lei abstrata só adquire concretude pelo trabalho conjunto dos poderes do Estado”³⁸².

Não se ignora que o art. 99 do CTN estabelece que o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos. Com isso, poder-se-ia pensar que a importância do regulamento fiscal seria grandemente limitada por esse dispositivo legal, já que o legislador tributário pretendeu inserir as questões da técnica de interpretação no bojo da lei (arts. 107 a 112 do CTN), diploma normativo de grau hierárquico mais elevado.

No entanto, Ricardo Lobo Torres destaca que as normas de interpretação elencadas pelo CTN seriam inócuas e vazias³⁸³. Com isso, chega a duas conclusões igualmente relevantes: (i) o disposto no art. 99 do CTN não significa uma opção pela *tipicidade fechada*; e (ii) a interpretação administrativa encontra amplo campo para sua efetivação³⁸⁴.

Assim, diante dos princípios da publicidade, isonomia e determinação, essa corrente afirma que seria até melhor que a Administração Pública definisse quais critérios utilizará na concreção do conceito jurídico indeterminado, do que deixar a cada aplicador a atividade de

abrem à Administração o poder de complementar a regra de imposição fiscal. Claro que sempre resta a possibilidade de se contrastar tal interpretação administrativa com a do Judiciário, que prevalecerá afinal. Mas não se pode eliminar a competência administrativa na elaboração do regulamento com eficácia sobre terceiros.” (TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 71)

³⁸⁰ Segundo Ricardo Lobo Torres, interpretam o Direito Tributário “todos aqueles que o aplicam, eis que não se separam a interpretação e a aplicação da norma tributária, como já deixou claro a hermenêutica capitaneada por Gadamer. Interpretam-no, pois, o Legislativo, o Judiciário, a Administração, os advogados, os contadores, os planejadores fiscais, os lobistas e os contribuintes. Não existe um *numerus clausus* de intérpretes do direito tributário” (Ibidem, p. 61).

³⁸¹ Ibidem, p. 62.

³⁸² Ibidem, p. 67.

³⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 73.

³⁸⁴ Exemplo dessa última situação é o que ocorre na consulta fiscal (Ibidem, p. 74).

defini-los³⁸⁵. A recomendação, então, é que os conceitos jurídicos indeterminados sejam esclarecidos pelo regulamento.

Ricardo Lobo Torres, inclusive, narra que o Tribunal Constitucional alemão já reconheceu a validade da complementação da regra de imposição fiscal pela Administração Pública, sem que isso se confunda com o exercício de atividade discricionária³⁸⁶. Situação semelhante ocorreria nos Estados Unidos e na Inglaterra³⁸⁷.

No entanto, não se chega ao ponto de admitir o *regulamento autônomo* em Direito Tributário, pois é a lei o ponto de partida e apoio, que estabelece todas as decisões fundamentais (reserva da essencialidade) quanto à definição sobre quem irá suportar o ônus fiscal e em que medida o fará³⁸⁸.

Deste modo, o papel inovador do regulamento limitar-se-ia: (i) a dispor sobre os detalhes não reservados ao legislador, que deve preocupar-se apenas com o que é essencial; e (ii) interpretar os conceitos indeterminados contidos na lei, a partir de uma valoração objetiva³⁸⁹.

Igualmente, torna-se possível, dentro dessa perspectiva, a aplicação de conceitos técnicos pela Administração Pública, que geralmente tem melhores condições que o legislador de avaliar aspectos dessa natureza. No entanto, segundo Ricardo Lodi Ribeiro, para que isso aconteça, é necessário que a lei, reconhecendo essa incapacidade do legislador, faça expressa

³⁸⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 161.

³⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 71.

³⁸⁷ *Ibidem*, pp. 72-73.

³⁸⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 160. Quanto a esse último papel do regulamento, é interessante destacar o ensinamento de Hugo de Brito Machado, citado no voto da Min. Eliana Calmon, ao julgar o REsp 1.110.315/RJ: “O regulamento realmente nada mais é do que uma interpretação dada pelo Chefe do Poder Executivo às normas contidas na lei. Não mais do que isso. Assim, vincula apenas quem esteja subordinado hierarquicamente a ele. Pode apenas adotar, diante de conceitos vagos, uma das interpretações razoáveis da norma em que tais conceitos estejam encartados. E assim deve ser, evitando-se que as diversas autoridades da Administração Tributária adotem cada qual a interpretação que lhe pareça melhor. Não pode, todavia, o regulamento, ou qualquer outra norma que não seja lei, criar nenhum dos elementos essenciais da obrigação tributária principal. [...] (Comentários ao Código Tributário Nacional, Volume II, São Paulo: Atlas, 2004, p. 48-49).”

³⁸⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 160.

remissão ao regulamento³⁹⁰. Neste sentido, “o espaço para a interpretação na via do regulamento será tanto maior quanto mais complexa for a valoração”³⁹¹.

Em todo caso, para que o princípio da legalidade não seja violado, importa que o regulamento não ultrapasse os limites da atividade hermenêutica, ainda que tal atividade tenha sido a ele expressamente delegada; nem que a lei delegue a ele a definição dos aspectos essenciais da relação jurídica tributária. Nas palavras de Ricardo Lodi Ribeiro³⁹²:

se a legislação tributária, como qualquer outra, é composta majoritariamente por conceitos indeterminados cujos graus de abertura são maiores ou menores de acordo com a decisão do próprio legislador, é forçoso reconhecer que muitas vezes sua obra não atinge o mínimo de densidade normativa exigido. Esse fenômeno ocorre quando a atividade regulamentar ultrapassa os limites da atividade hermenêutica, adotando soluções advindas de decisões que não lhe foram atribuídas pelo legislador. Em outros casos, a lei atribui ao regulamento um espaço de decisão indelegável, uma vez que a reserva legal não lhe permite abrir mão das definições essenciais da obrigação tributária. Mas há situações, ainda, que o regulamento sob o pretexto de interpretar a lei, e a partir de uma habilitação que lhe foi legitimamente conferida por ela, adota decisões que não se harmonizam com qualquer dos sentidos possíveis do desenho legal. Nas três hipóteses, resta violado o princípio da legalidade em sentido estrito.

Sergio André Rocha vai além, ao defender que a utilização de tipos e conceitos indeterminados, pelo legislador, funcionaria como mecanismo de delegação legislativa natural para o Poder Executivo. Segundo o referido jurista, “com a presença de conceitos indeterminados no campo tributário, pode-se alcançar o mesmo efeito da delegação legislativa”³⁹³. Além disso, o uso de tipos na elaboração da lei tributária “funciona como instrumento de delegação de atividades legislativas ao Poder Executivo, a quem cabe, mediante a edição dos chamados regulamentos tipificadores, identificar os fatos típicos”³⁹⁴.³⁹⁵ Em suma, diante de um tipo ou conceito indeterminado na lei, caberia à Administração Pública,

³⁹⁰ *Ibidem*, p. 162

³⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 72.

³⁹² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 166.

³⁹³ ROCHA, Sergio André. A deslegalização no Direito Tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. *In*: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Quarter Latin, 2008, p. 251.

³⁹⁴ *Ibidem*, p. 251.

³⁹⁵ Como será desenvolvido no próximo tópico, essa concepção é criticada pela quarta perspectiva da legalidade tributária.

consequentemente, a tarefa de concretizar os fatos, sendo a sua atuação legitimada por se tratar de uma espécie de delegação legislativa admissível no Direito brasileiro³⁹⁶.

Em suma, dentro da terceira perspectiva doutrinária, o regulamento não cria tributo; apenas a lei tem essa aptidão. Quando muito, a Administração Pública complementa aspectos da lei tributária que utiliza tipos e conceitos indeterminados, desde que isso não configure afronta à perspectiva de legalidade acima exposta.

2.6 Quarta perspectiva: a indeterminação da linguagem como ponto de partida.

Como visto, para uma parcela da doutrina brasileira, a lei tributária deveria conter todos os elementos estruturais dos tributos, descritos de modo o mais detalhado possível, não se admitindo qualquer tipo de indeterminação conceitual, ou admitindo-se em grau mínimo e em situações excepcionalíssimas. A seu turno, outra parte da doutrina entende que não é tão relevante a questão do grau de precisão de que o legislador deve se valer, na descrição não só das materialidades que ensejam a tributação (antecedente normativo), mas também do conseqüente normativo (quanto pagar). Nesse segundo contexto, abre-se espaço para que a atuação da autoridade administrativa preencha, em maior ou menor grau, o conteúdo da norma tributária, diminuindo o grau de incerteza inerente à linguagem, inserindo-se a discussão acerca da tipicidade e do conceptualismo no Direito Tributário como fatores de promoção da segurança jurídica.

Interessante notar que, nos grupos de juristas enumerados anteriormente, há defesa de posições a favor ou contra o uso de tipos, conceitos indeterminados e cláusulas gerais no Direito Tributário; contudo, nenhuma dessas correntes nega que a linguagem seja dotada de *certo grau de indeterminação*. É nesse exato ponto que reside a principal constatação da terceira etapa de desenvolvimento dos estudos: as correntes anteriores partem da premissa de que os *conceitos* são em regra *determinados* (ou que a lei pode *também* se valer de conceitos indeterminados ou

³⁹⁶ “Ora, parece-nos que ao editar o regulamento tipificador está a Administração a assumir a tarefa que originariamente se encontrava alocada no âmbito da competência legislativa. Assim, a delegação ao administrador da competência para realizar a tipificação deve ser considerada um a espécie de delegação legislativa. Com efeito, o tipo legal, aberto por natureza, é concretizado pela atividade do Poder Executivo, a qual deve ser pautada pelo standard previsto na lei.” (ROCHA, Sergio André. *A deslegalização no Direito Tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública*. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Quarter Latin, 2008, p. 252).

tipológicos). Ou seja: a regra é a determinação, sendo admissível também (ou quase de modo excepcional) a indeterminação no Direito Tributário.

Nesse contexto, diante de uma situação de “excepcional” indeterminação (no sentido de que a determinação da linguagem é a regra), a doutrina reage de diferentes maneiras. Para uma parcela, seria necessário “fechar o tipo” ou, mais propriamente, para garantir a necessária segurança jurídica do particular, (i) adotar uma metodologia que afaste a interpretação por meio do argumento tipológico e (ii) buscar a máxima determinação conceitual.

Para outra parcela, a constatação de uma situação de “excepcional” indeterminação da linguagem leva até mesmo a se admitir que o legislador quis proceder a uma *delegação natural* ao administrador. Assim, diante de um tipo ou conceito indeterminado, caberia à Administração Pública, legitimamente, complementar aspecto ou aspectos da norma de imposição tributária. Essa *delegação natural*, por assim dizer, compreenderia então a atividade administrativa necessária para a concretização do tipo. E o meio de realizar, materializar, dar concretude ao tipo seria então a edição de um “regulamento tipificador”, instrumento que, embora seja dotado de natural legitimidade diante da indeterminação da linguagem utilizada, poderia ser contrastado com a interpretação judicial, já que, no Brasil, nenhuma disposição administrativa estaria imune à apreciação do Judiciário (art. 5º, XXXV, CF/88), cabendo a esse Poder a última palavra em matéria de interpretação e aplicação dos atos estatais (art. 5º, XXXVI, CF/88).

Em contraste, a quarta etapa de estudos parte da premissa de que os próprios conceitos – até a própria linguagem jurídica como um todo – são dotados de natural *indeterminação*. A *determinação*, essa sim, seria excepcional.

Como explicitado por Luís Cesar Souza de Queiroz³⁹⁷, as palavras não possuem, em si mesmo consideradas, um sentido próprio. Os signos, como elementos da linguagem, apresentam uma ligação arbitrária com os objetos que eles significam. Assim, os objetos não possuem nomes verdadeiros, mas nomes que lhes são atribuídos, seja por um indivíduo, exercendo sua *liberdade de estipulação*, seja por força de convenção feita por uma dada comunidade humana.

As convenções sociais, por sua vez, são atingidas por meio de processos de interpretação e comunicação, não sendo estanques e invariáveis ao longo do tempo. A própria linguagem humana, pela sua natureza, é fluida e variável, mesmo dentro de um mesmo idioma. Com efeito, peculiaridades individuais ou de grupo, locais ou regionais, climáticas etc. podem levar

³⁹⁷ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional. 2ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016, pp. 12-13.

diferentes falantes de uma mesma língua a terem concepções distintas acerca de uma mesma realidade. Se é assim dentro de um mesmo idioma, quanto mais entre idiomas distintos.

Nesse contexto, como bem relatado por Luís Queiroz, ao se refletir sobre o conhecimento humano e sobre a origem, natureza e limites do ato cognitivo, é possível adotar uma de duas possíveis posturas gnoseológicas³⁹⁸:

a) considerar que as coisas estão presentes no mundo com limites bem e previamente definidos, cabendo ao homem desenvolver uma atividade no sentido e descobrir quais são esses limites; e b) considerar que as coisas não se manifestam de forma organizadas, com limites já definidos, mas sim que essa atividade ordenadora e demarcadora compete ao homem.

Assim como o referido jurista, este trabalho adota a segunda postura, ou seja, entende que a expressão linguística da realidade é construída pelo ser humano, necessariamente inserido num processo de comunicação.

Essa atividade comunicacional, que é dialógica (uma vez que depende ao menos um emissor, um receptor e uma mensagem), é alcançada por meio da interpretação e do uso de uma metodologia, que pode ou não ser utilizada de comum acordo entre os indivíduos que dela participam.

Se os sujeitos da comunicação não comungarem de uma metodologia (isto é, se houve um “desacordo de atitude”), a técnica para reduzir o ruído na comunicação é a persuasão por qualquer método que não envolva a argumentação (por exemplo, invocação de autoridade)³⁹⁹.

Contudo, como num Estado Democrático de Direito a conduta de todos os sujeitos deve ser pautada em critérios de publicidade, transparência e coerência, surge então a necessidade e a importância de se explicitar a metodologia empregada nesse processo de construção do conteúdo dos conceitos. Nesse contexto, havendo uma metodologia comum (ou seja, partindo-se das mesmas premissas e métodos), as discordâncias entre os indivíduos (“desacordos de crenças”) poderão ser resolvidas por meio da argumentação fundada nos critérios entre eles compartilhados⁴⁰⁰. Nessa hipótese, o ruído na comunicação é diminuído por meio da argumentação racional.

No âmbito jurídico, a argumentação racional necessariamente deve se pautar por critérios da ética do discurso, a envolver postulados de não-contradição (ou postulados de coerência argumentativa), da consistência semântica, da veracidade, da simetria na participação

³⁹⁸ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Ob. cit., p. 13.

³⁹⁹ Ibidem, p. 67.

⁴⁰⁰ CRUZ, Luiz Dilermando de Castello. Teoria e prática da interpretação jurídica. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 67.

dos sujeitos do discurso, dentre outros⁴⁰¹. A argumentação pode envolver, por sua vez, tanto questões atinentes ao discurso de justificação (que diz respeito à validade das normas em jogo), quanto ao discurso de aplicação (adequação da norma ao caso concreto), o qual tem por objetivo definir a prevalência do melhor argumento⁴⁰².

Dentro dessa metodologia, ao explicitar os critérios utilizados na comunicação, pretende-se buscar a máxima clareza possível, ainda que esse ideal nem sempre possa ser atingido. Se a univocidade de significado não for alcançada, ao menos será possível reduzir o *ruído na comunicação*, tornando viável um melhor entendimento do objeto em discussão.

Os ruídos de comunicação podem ser de diferentes categorias. Na *ambiguidade por polissemia*, uma única palavra pode ter um sentido duvidoso pelo fato de designar mais de um objeto. É a clássica situação da homonímia, que se tem, por exemplo, nas palavras “manga” (a fruta ou a parte da roupa); “colher” (É um verbo ou substantivo?); “cedo” (que pode ser verbo ou advérbio); “caminho” (verbo ou substantivo); “livre” (adjetivo ou verbo). No âmbito jurídico tem-se ambiguidade, por exemplo, nos termos “renda” e “proventos” utilizados na Constituição da República⁴⁰³.

Mais propriamente, a ambiguidade decorre de que a mesma palavra, em contextos distintos, pode designar diferentes objetos, fatos ou propriedades. Assim, geralmente, ao analisar o contexto no qual a palavra está inserida, o intérprete pode eliminar, com razoável êxito, a ambiguidade⁴⁰⁴.

Outra espécie de ruído de comunicação se refere a diferentes palavras que, dentro de uma mesma língua, referem-se a um mesmo objeto. É o que se dá, por exemplo, com as expressões *descarga da privada* e *autoclismo da retrete*, que são utilizadas, respectivamente no Brasil e em Portugal, para designar um mesmo objeto ou mecanismo. O mesmo fenômeno acontece, por exemplo, com as palavras: *fila* (no Brasil) e *bicha* (em Portugal); *ônibus* (Brasil) e *autocarro* (Portugal); *terno* (Brasil) e *fato* (Portugal). O fenômeno pode ocorrer até dentro de

⁴⁰¹ MARTINS, Argemiro Cardoso Moreira. OLIVEIRA, Cláudio Ladeira de. A contribuição de Klaus Günther ao debate acerca da distinção entre regras e princípios. In: *Revista Direito GV*: V. 2, N. 1, pp. 241 – 254, jan-jun 2006, p. 244. Disponível em <bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/download/35224/34024>. Acesso em 20.11.2017.

⁴⁰² *Ibidem*, p. 244.

⁴⁰³ A esse respeito, ver, por exemplo: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Op. cit.*, p. 188.

⁴⁰⁴ GRAU, Eros Roberto. Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. 7ª ed. Refundida do Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 145.

um mesmo país, como é o caso das palavras *mandioca*, *aipim* e *macaxeira*, que se referem todas à planta da espécie *Manihot palmata*. Em todo caso, para eliminar a confusão, é necessário que o intérprete conheça as diferentes variações linguísticas existentes no mesmo idioma falado em diversas regiões ou culturas, de modo a perceber que as diferentes combinações de palavras, no final do dia, querem apenas se referir a um mesmo conceito.

Outro ruído na comunicação decorre da *indeterminação* ou *vaguidade* dos conceitos. Como ressalta Luís Queiroz⁴⁰⁵, quase todos os conceitos possuem certo grau de imprecisão, uma vez que, no processo de aquisição e constituição do conhecimento, o ser humano se depara com dificuldades de variadas ordens na apreensão da realidade. Tais dificuldades podem estar situadas em diferentes situações, a saber⁴⁰⁶:

- a) na dificuldade de identificar e constituir um objeto específico (na construção do conceito de um objeto específico) – pois o sujeito cognoscente tem a possibilidade de estabelecer; eger infinitas características definitórias;
- b) na dificuldade de se criar uma classe de objetos (na construção do conceito de classe de objetos) que apresentem características definitórias comuns – pois o sujeito cognoscente também tem a possibilidade de eger infinitos caracteres definitórios comuns para criar a classe de objetos;
- c) na dificuldade de se verificar se um objeto específico (o conceito de um objeto específico) pertence ou não a certa classe de objetos (ao conceito de classe de objetos) – pelas razões já explicadas nos itens “a” e “b”.

Assim, necessariamente, a linguagem jurídica, tanto quanto a linguagem natural, será necessariamente dotada de textura aberta, com zonas de penumbra, sendo potencial ou atualmente vaga e imprecisa⁴⁰⁷. No entanto, como ressalta Eros Roberto Grau, a afirmação de que um conceito é impreciso ou indeterminado não significa que ele seja *indeterminável*; do contrário, as palavras em si seriam equivalentes a meros ruídos sem conteúdo⁴⁰⁸.

Luís Queiroz destaca que a *imprecisão* ou *indeterminação* no processo humano de aquisição e transmissão de conhecimento tende a ser controlada – mas nunca completamente eliminada – por meio do “mecanismo de comunicação social, que, de um modo ou de outro, vai estabelecendo as soluções para os problemas concretos apresentados”⁴⁰⁹.

E, considerando o quanto já foi exposto, para mitigar o problema da indeterminação, é necessário expor, tanto quanto possível, uma metodologia jurídica, abrindo-se ao controle

⁴⁰⁵ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Op. cit., p. 21.

⁴⁰⁶ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Op. cit., p. 20.

⁴⁰⁷ GRAU, Eros Roberto. Op. cit. p. 145.

⁴⁰⁸ GRAU, Eros Roberto. Op. cit. p. 145.

⁴⁰⁹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Op. cit., p. 21.

intersubjetivo das razões, por meio de critérios de consistência semântica, de busca pela veracidade, da simetria na participação dos sujeitos do discurso etc. A jurisprudência também desempenha importante papel na clarificação do conteúdo dos comandos normativos. No entanto, em última análise as decisões judiciais não são determinantes, em definitivo, uma vez que até mesmo a postura dos tribunais diante de um mesmo texto pode ser alterada ao longo do tempo, seja por alteração na composição da corte, seja por alteração de critério jurídico dentro de uma mesma composição.

De todo modo, toda essa ordem de considerações faz parte do “jogo democrático”, que impõe aos intérpretes e aplicadores do Direito o dever de se abrirem a considerações trazidas pelos diversos sujeitos que participam do processo de comunicação, o que, muitas vezes, no jogo argumentativo, pode levar a considerações que escapem até mesmo dos conceitos puramente jurídicos⁴¹⁰.

Diante dessas premissas, verifica-se que o uso das categorias *tipo*, *conceito indeterminado*, *cláusulas gerais* etc. constitui nada mais que uma tentativa da doutrina de lidar

⁴¹⁰ O STF tem admitido a consideração de critérios extrajurídicos na interpretação constitucional, como se deu, por exemplo, no acórdão do RE nº 651703, conforme evidenciam trechos de sua ementa, destacados abaixo: “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88. 1. O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde). 2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe não deva ser excluída, a priori, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional. 3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado. (...) 9. A Constituição posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária. 10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade. (...) 12. A unidade do ordenamento jurídico é conferida pela própria Constituição, por interpretação sistemática e axiológica, entre outros valores e princípios relevantes do ordenamento jurídico. 13. Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica. 14. O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva. (...)” (RE 651703, Relator Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, processo eletrônico repercussão geral - mérito DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017)”

Vale ressaltar, contudo, que nesse acórdão o STF trabalha com a metodologia da terceira corrente explicitada no tópico anterior, qual seja, a que admite a coexistência de tipos e conceitos indeterminados na linguagem jurídica.

com o fenômeno da indeterminação da linguagem. Nessa ordem de ideias, não é suficiente, muito menos adequado, estabelecer que este ou aquele vocábulo utilizado pelo legislador é um tipo, conceito indeterminado ou cláusula geral, uma vez que essa argumentação não soluciona o problema da imprecisão da linguagem. Na verdade, trabalhar com a metodologia que separa e segrega tipos, conceitos indeterminados e cláusulas gerais pode tornar até mais difícil a compreensão do objeto de estudo.

Igualmente, a tentativa da doutrina de estabelecer, *a priori*, critérios para fazer prevalecer uma interpretação “tipológica” ou “especificante” não resolve o problema da indeterminação. A segurança jurídica não é mais ou menos atendida pelo uso de um tipo ou de um conceito indeterminado, já que o fenômeno da imprecisão continuará a “assombrar” o jurista em qualquer hipótese. Diante das premissas já enumeradas, em regra nem mesmo se pode falar num conceito jurídico puramente determinado, já que os traços de imprecisão continuarão a permear a linguagem em qualquer hipótese.

Como destaca Humberto Ávila, mais próprio será tratar o fenômeno não a partir da perspectiva da *determinação absoluta*, mas sim da *cognoscibilidade* (como aptidão de o cidadão em geral e de o contribuinte, em particular, de conhecer os sentidos possíveis da norma a que está sujeito) e de *calculabilidade* (assim entendida como a capacidade de se controlar os sentidos alternativos das decisões normativas futuras)⁴¹¹. O importante será, como visto, estabelecer um procedimento argumentativo que esclareça qual método interpretativo está sendo empregado.

Nessa perspectiva, a promoção da segurança jurídica por meio do conteúdo material da legalidade tributária será mais propriamente vinculada a uma questão argumentativa e procedimental, por meio da qual seja possível estabelecer sentidos mínimos e máximos possíveis aos vocábulos através de estruturas argumentativas definidas⁴¹².

⁴¹¹ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 149-150. Vale notar, contudo, que em obra mais antiga, Humberto Ávila trabalhava com a adoção da teoria que segrega tipos e conceitos indeterminados. Vide, a respeito: “os princípios jurídicos não podem oferecer nenhuma constatação geral a respeito de uma norma conter um conceito de tipo ou um conceito de classe ou não poder conter nenhuma indeterminação. Essa constatação só pode ser uma constatação concreta, a ser analisada na perspectiva da função da norma jurídica. (ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 198)

⁴¹² Vale aproveitar, em alguma medida, as palavras de Humberto Ávila: “No âmbito tributário, essa concepção, direta ou indiretamente, é prepresentada pela compreensão do princ [íp]io da legalidade como exigência de determinabilidade dos elementos essenciais da obrigação tributária. O contribuinte, dessa maneira, pode apenas reconhecer, de antemão, os reduzidos sentidos normativos possíveis pela interpretação da regra de tributação, cabendo ao Poder Legislativo fixar um conceito de sua hipótese de incidência e ao Poder Judiciário decidir, por meio de procedimentos racionais de aplicação, qual deles é o correto, quando houver divergência a respeito da existência de mais de um, relativamente a uma situação específica – o que, insista-se dificilmente ocorre, dada a existência de processos argumentativos anteriores, legais, jurisprudenciais ou mesmo doutrinários, de

Nesse contexto, uma possível metodologia é aquela proposta por Ronald Dworkin⁴¹³. O referido jurista já dizia que, no processo de construção dos textos constitucionais, algumas das restrições ao poder estatal assumem a forma daquilo que se chama de “padrões vagos”, como os conceitos de “justiça”, “igualdade”, “segurança” e “crueldade”, por exemplo. Os padrões vagos seriam escolhidos deliberadamente pelos indivíduos que os redigiram e adotaram, em lugar das regras mais específicas e limitadas que poderiam ter sido promulgadas. Contudo, sua decisão de usar esse tipo de linguagem causa muita controvérsia política e jurídica, porque “mesmo pessoas razoáveis e de boa vontade discordam quanto ao sentido e âmbito de aplicação desses conceitos”.

No entanto, a vagueza de expressões não significa que haja necessariamente vinculação ao sentido original do que os autores da Constituição “disseram” ou “quiseram dizer” ao formular esses enunciados, nem que haja vinculação aos exemplos que tinham em mente quando da redação desses enunciados. Também não significa dizer, por outro lado, que haja um poder meramente discricionário para que os juízes decidam como quiserem.

Na verdade, o uso de conceitos (mais ou menos) indeterminados e de expressões vagas, na visão de Dworkin, fixa um padrão que os órgãos decisórios devem procurar satisfazer, padrão esse que supõe que um *conceito* é superior a uma *concepção sobre aquele conceito*. Melhor explicando: quando evoco o conceito de justiça, recorro ao significado do conceito e não atribuo qualquer tipo de importância especial a meus pontos de vista sobre a questão; por outro lado, quando formulo uma concepção de justiça, defino um sentido para o conceito em questão e, por isso, meu ponto de vista está no cerne do problema.

Assim, o uso de conceitos jurídicos (que, como visto, sempre contam com algum grau de indeterminação) na formulação dos textos constitucionais seria uma técnica legislativa, que diz respeito ao *grau* de detalhe e ao *tipo* das instruções fornecidas. Logo, o uso dessa técnica vincula o intérprete e aplicador da norma ao *conceito* utilizado, deixando um espaço de apreciação para a *concepção* a ele vinculada, a ser preenchida de acordo com concepções concorrentes de moralidade política.

Extrapolando esse raciocínio para o que interessa ao presente estudo, poderíamos dizer que, na formulação dos textos legais que veiculam regras de imposição tributária, o uso de conceitos jurídicos é uma espécie de técnica legislativa que vincula o intérprete do texto e o

determinação da linguagem.” (ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, P. 170)

⁴¹³ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010, pp. 208-215.

aplicador da norma ao uso do conceito utilizado, mas não atribui, desde logo, a esse conceito um sentido unívoco. Tal sentido pode (e deve) ser preenchido *a posteriori*, cabendo sempre o controle intersubjetivo da atividade interpretativa por meio de um procedimento que guarde respeito aos parâmetros democráticos e republicanos estabelecidos na Constituição. Para esse mister, a argumentação terá papel fundamental, sendo necessária a observância dos critérios da ética do discurso, a envolver postulados de não-contradição (coerência argumentativa), da consistência semântica, da veracidade, da simetria na participação dos sujeitos do discurso, dentre outros.

Em síntese, “a compreensão do Direito deve contar com a ajuda dos conceitos, mas estes devem possuir uma mera força heurística, no sentido de servirem de modelos provisórios com a função precípua de descarga argumentativa”⁴¹⁴.

Nessa perspectiva, enquanto o ser humano for *humano* e, por isso, passível de falhas na comunicação, a legalidade tributária em cunho material sempre padecerá do problema atinente à indeterminação da linguagem. O máximo que se poderá fazer é estabelecer e explicitar uma metodologia jurídica que vise a diminuir os ruídos inerentes à comunicação, a qual necessariamente perpassará o controle intersubjetivo do conteúdo dos significados. Será uma tarefa, portanto, permanentemente inacabada, o que, contudo, não retira sua importância.

2.6.1 A vedação à delegação natural e o papel do regulamento nesse contexto.

Pelas premissas já enunciadas, conclui-se que não há espaço para legitimar a chamada *delegação natural* – isto é, aquela em que, uma vez constatada a imprecisão da linguagem utilizada pelo texto legislativo, naturalmente legitimaria a intervenção da Administração Pública para editar normas regulamentares (de caráter infralegal) a fim de complementar, em caráter definitivo, o conteúdo normativo da regra de imposição tributária.

Em primeiro lugar, porque a chamada *delegação natural* parte de uma premissa equivocada de que os conceitos, em regra, seriam determinados – o que já se revelou ser uma falácia, pelos motivos já expostos.

Em segundo lugar, como visto, a indeterminação da linguagem utilizada nos textos

⁴¹⁴ ÁVILA, Humberto. Prefácio. In: FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 18.

legais não é eliminada com a edição de mais comandos normativos; no máximo, pode ser mitigada. Mesmo assim, a edição de mais texto normativo para esclarecer o conteúdo de um texto inicial pode, na verdade, aumentar a complexidade do sistema, levando ao objetivo inverso daquele que inicialmente se pretendeu.

Em terceiro lugar, a simples constatação de que o legislador utilizou um conceito indeterminado não poderia legitimar a delegação normativa ao administrador, uma vez que a delegação embasada exclusivamente na indeterminação da linguagem careceria de critérios de controle (para além, é claro, da questão semântica de atribuição de sentidos mínimos e máximos ao vocábulo). Em outras palavras, caso se admita a *delegação natural* como critério para validar a delegação normativa em matéria tributária, o único parâmetro passível de controle dessa *delegação natural* seria a própria linguagem. Quer-se dizer: o ato infralegal somente poderia ser invalidado caso o Poder Executivo extrapolasse os limites mínimos e máximos do conteúdo semântico do vocábulo utilizado pelo legislador ao construir o conceito.

Portanto, admitir a *delegação natural* equivaleria, em última análise, violar o direito fundamental à inafastabilidade do controle jurisdicional, uma vez que, no Brasil, a atividade normativa da Administração Pública fica sempre sujeita ao controle do Poder Judiciário (art. 5º, XXXV, CF/88), cabendo a esse Poder a última palavra em matéria de interpretação e aplicação dos atos estatais (art. 5º, XXXVI, CF/88).

Nesse particular, dentro da classificação proposta no tópico 1.3.3, supra, se considerada apenas sob o prisma da indeterminação da linguagem, a lei de imposição tributária seria categorizada como *lei de densidade normativa exhaustiva*, na medida em que deve ser formulada em termos os mais completos possíveis, não podendo, ao menos deliberadamente, deixar espaço para juízos discricionários – isto é, não legitimando, simplesmente pela indeterminação dos conceitos, a regulamentação definitiva da matéria pela Administração Pública.

Em todo caso, cumpre esclarecer que os conceitos jurídicos são usados não para definir essências, mas para permitir e viabilizar a aplicação das normas jurídicas⁴¹⁵. Assim, embora a indeterminação da linguagem não seja o meio adequado de delegar ao administrador a possibilidade de complementar as regras de imposição tributária (ou seja, embora seja ilegítima a chamada *delegação natural*, na forma como conceituada linhas acima), isso não significa dizer que à Administração Pública seja vedado estabelecer, desde logo, o sentido que entender apropriado aos conceitos utilizados pelo legislador.

Como explicitado em linhas anteriores, geralmente é até melhor que o Poder Executivo

⁴¹⁵ GRAU, Eros Roberto. Op. cit. p. 155.

explícite os termos em que compreende este ou aquele conceito, uma vez que a previsão regulamentar padroniza a atuação do Poder Público e, assim, permite, em algum grau, maior segurança jurídica (já que de antemão se saberá a conduta da Administração Pública em relação ao particular), bem como o respeito ao princípio da igualdade (art. 5º, caput, Constituição), que é também tão caro no Direito Brasileiro⁴¹⁶.

É o que acontece, por exemplo, na definição do conceito de insumo, para fins de apuração não cumulativa da contribuição ao PIS e da COFINS. O art. 3º, II, de ambas as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 autoriza o desconto de créditos de PIS e COFINS, calculados em relação a bens e serviços, utilizados como *insumo* na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

A pretexto de regulamentar o dispositivo legal, a Receita Federal editou instruções normativas (regulamentos, em sentido amplo), nas quais o conceito de insumos ficou restrito aos *bens e serviços aplicados/consumidos nos produtos fabricados ou serviços prestados*⁴¹⁷.

Em oposição ao entendimento do Fisco, que equipara o conceito de insumos àquele utilizado pelo Regulamento do IPI, os contribuintes passaram a defender judicialmente que o conceito deveria ser importado da legislação de um tributo com base semelhante ao do PIS/COFINS, o do IRPJ assemelhando-se ao conceito de despesa necessária.

Entretanto, a jurisprudência do CARF passou a rejeitar a importação da definição de

⁴¹⁶ “Sem regulamentar a lei, a atividade executiva pode se tornar complicada e não uniforme, especialmente quando se tem em mente a necessidade de fiscalizar o cumprimento da legislação tributária em massa.” (AMENDOLA, Antonio Carlos de Almeida. *Participação do contribuinte na regulamentação tributária*. Porto Alegre: Magister, 2011, p. 64.)

⁴¹⁷ IN SRF nº 404/2004: “Art. 8º. (...) (...) § 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; II - utilizados na prestação de serviços: a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (...)”

IN SRF nº 247/2002: “Art. 66. (...) § 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)”

custos ou despesas necessárias da legislação do IRPJ, por considerar que o conceito de insumos para geração de créditos de PIS/COFINS estaria no meio termo entre aquele previsto no RIPI e os arts. 290 e 299 do RIR⁴¹⁸.

A questão ainda está pendente de definição perante o Judiciário, tendo o Superior Tribunal de Justiça já iniciado a análise da questão sob o prisma da legalidade das referidas instruções normativas⁴¹⁹.

Notadamente, não fosse a Receita Federal ter adotado desde logo uma das definições possíveis ao conceito de insumo (a saber, o conceito próprio da legislação do IPI), estaria a Administração Pública sujeita a aplicação anti-isonômica dos preceitos legais (cada fiscal poderia lançar o tributo conforme bem entendesse), o contribuinte teria mais dificuldade de planejar suas atividades, e ao Judiciário porventura estaria sendo furtada a condição de sindicabilidade (ou aspectos dessa condição), dificultando o controle dos atos do Poder Executivo.

Neste sentido, este estudo entende que é admissível ao Executivo preencher, na via do regulamento, os *conceitos jurídicos* estabelecidos pelo legislador – para que, uma vez estabelecida a *concepção* da Administração Pública quanto ao significado daquele conceito, seja possível assegurar princípios constitucionalmente explícitos (como, p. ex., o da isonomia) ou mesmo e implícitos (como o da segurança jurídica).

Note-se que, com isso, não se quer dizer que sempre que haja um conceito jurídico (por definição, indeterminado) seria mandamental ao Executivo expedir um regulamento normativo. Pelo contrário, não se quer tratar aqui de um dever, mas de uma faculdade visando ao atendimento de princípios democráticos e republicanos.

Da mesma forma, o regulamento editado com a finalidade de dar concretude ao conceito

⁴¹⁸ Por exemplo: “PIS NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMOS. APLICAÇÃO CASO A CASO. Não se aplica, para apuração do insumo de PIS não cumulativo previsto no inciso II, artigo 3º, Lei nº 10.637/02, o critério estabelecido para insumos do sistema não cumulativo de IPI/ICMS, uma vez que não importa, no caso das contribuições, se o insumo consumido obteve ou não algum contato com o produto final comercializado. Da mesma forma não interessa em que momento do processo de produção o insumo foi utilizado. Por outro giro, também não se aplica o conceito específico de imposto de renda que define custo e despesas necessárias. O conceito de insumo para o sistema não cumulativo do PIS é próprio, sendo que deve ser considerado insumo aquele que for UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na produção/fabricação de produtos/serviços; for INDISPENSÁVEL para a formação do produto/serviço final e for RELACIONADO ao objeto social do contribuinte. Em virtude destas especificidades, os insumos devem ser analisados caso a caso.” (3ª Seção, 3ª Câmara, 2ª TO, AC 3302-002.261, Rel. Conselheiro Juliano Lirani, julgado em 20.08.2013)

⁴¹⁹ [Temas 779 e 780](http://www.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tt=tema&num_processo_classe=1221170) da lista de recursos representativos de controvérsias. REsp nº 1.221.170, Rel Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Diário da Justiça de 22/04/2014. Disponível em http://www.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tt=tema&num_processo_classe=1221170 acesso em 22.03.2017.

jurídico não pode ser vinculante para terceiros (apenas para a própria Administração Pública), no tocante à concretização da regra de imposição tributária, uma vez que a interpretação administrativa pode sempre ser contrastada com a judicial. Aliás, uma vez publicado um regulamento dessa natureza e com tais finalidades, torna-se possível (e até mais fácil) o controle judicial da interpretação dada pela Administração Pública.

Daí a defesa da distinção entre: o regulamento editado para concretizar a interpretação administrativa, de um lado; e, de outro, o regulamento editado para conformação normativa de aspectos da imposição tributária, com base em lei que deliberadamente atribui ao administrador – de modo intencional, mas norteada por critérios e parâmetros – a tarefa de estabelecer a alíquota do tributo. É sobre essa última categoria que o texto se debruça nas próximas linhas.

2.7 Quinta perspectiva: a delegação intencional.

Como visto, o objetivo deste estudo é verificar se – e em que medida – é admissível, no Direito Tributário brasileiro, a complementação normativa das regras de imposição tributária pela Administração Pública.

Nos tópicos anteriores, foi possível verificar as quatro perspectivas pelas quais a discussão passa. Em todas elas, a tônica das discussões é sempre ligada à *amplitude da indeterminação conceitual* admissível pelo ordenamento jurídico brasileiro em matéria de imposição tributária.

A primeira perspectiva, capitaneada por Alberto Xavier, era completamente avessa à complementação, pois havia o entendimento de que o princípio da segurança jurídica atuaria com especial intensidade sobre o Direito Tributário, desdobrando-se no princípio da legalidade como “tipicidade fechada”, por meio de subprincípios de *seleção*⁴²⁰, *numerus clausus* (taxatividade e proibição de analogia)⁴²¹, *exclusivismo*⁴²² e *determinação conceptual*⁴²³.

⁴²⁰ O princípio da seleção determinaria que a lei tributária deve selecionar os fatos que revelem capacidade contributiva, sendo impossível a tributação com base num conceito geral ou cláusula geral de tributo.

⁴²¹ O princípio do *numerus clausus* determina, por sua vez, que os tributos devem estar taxativamente previstos na lei, não havendo espaço para a analogia na imposição tributária, em face da regra *nullum tributum sine lege*.

⁴²² O princípio do exclusivismo obrigaria o tipo tributário a abrigar uma *descrição completa e exauriente* dos elementos necessários à tributação, capaz de conter uma *valoração definitiva* da realidade, sem carecer ou tolerar qualquer outro elemento valorativo estranho a ela.

⁴²³ Por fim, o princípio da determinação determinaria que o conteúdo da decisão deveria ser rigorosamente

Na segunda e terceira perspectivas, os juristas admitiam que a expressão *tipicidade fechada* seria um equívoco em termos, mas divergiam quanto ao grau de indeterminação admissível em matéria de imposição tributária. Para Misabel Derzi, o primado da segurança jurídica repeliria, em matéria tributária, a adoção de tipos, conceitos indeterminados e cláusulas gerais, pois os conceitos deveriam necessariamente contar com o maior grau de precisão possível. Já os defensores da terceira perspectiva não enxergariam tamanha repulsa ao uso de termos vagos e indeterminados na técnica legislativa, havendo até quem admitisse uma espécie de *delegação natural* ou *implícita* à Administração Pública para complementar o conteúdo normativo, diante da imprecisão da linguagem utilizada pelo legislador tributário.

A quarta perspectiva, por sua vez, identificou o equívoco das anteriores, em especial da terceira corrente, na medida em que esclareceu que a linguagem humana é, via de regra, dotada de algum grau de indeterminação. Assim, embora seja admissível a edição de regulamentos com a finalidade de dar concretude aos conceitos jurídicos, tais regulamentos não podem ser vinculantes aos particulares e aos demais órgãos de controle da Administração Pública (aqui compreendidos tanto os tribunais administrativos, como por exemplo os Conselhos de Contribuintes e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; quanto o Poder Judiciário; quanto também o Poder Legislativo).

A quinta e última etapa que se deve levar em consideração leva em conta não a possibilidade accidental de delegação normativa, mas a própria possibilidade de o legislador delegar, explícita e propositadamente, a complementação de aspectos normativos da regra de imposição tributária ao Poder Executivo. A delegação tributária, então, será entendida nessa perspectiva como: a atribuição – conferida, de forma expressa e intencional, pelo Legislativo ao Executivo, por meio de lei que estabeleça parâmetros e critérios de controle – para que a Administração Pública, valendo-se de sua atividade normativa, complemente o sentido de algo que já está expressamente previsto na lei, fixando a alíquota ou base de cálculo da obrigação tributária, observados os limites e contornos legalmente pré-estabelecidos.

Nessa perspectiva, é interessante notar que a atividade normativa do Poder Legislativo nem sempre consegue (ou deliberadamente não pretende) estabelecer, de forma completa, o regramento tributário almejado – hipótese em que se atribui ao regulamento um papel relevante, sem que a legalidade perca seu papel de contenção da Administração Tributária⁴²⁴.

previsto na lei, limitando-se o órgão aplicador à mera subsunção do fato ao tipo tributário, uma vez que todos os seus elementos componentes deveriam ser minuciosamente descritos pela norma, a qual não poderia conter conceitos indeterminados.

⁴²⁴ AMENDOLA, Antonio Carlos de Almeida. Participação do contribuinte na regulamentação tributária. Porto

Em outras palavras, não se está aqui a tratar de uma delegação implícita decorrente da indeterminação da linguagem, nem se discute aqui a questão atinente ao grau de concretude dos termos utilizados – embora se reconheça que a indeterminação dos conceitos possa ser utilizada como fator de graduação das alíquotas, já que, por exemplo, um conceito numérico é mais determinado que um conceito abstrato, a exemplo do conceito de *grau de risco da atividade laboral*.

Quer-se tratar, única e exclusivamente, das hipóteses em que o legislador deliberadamente optou por transferir, ao Poder Executivo, a faculdade de fixar alíquotas e base de cálculo de tributos, dentro de limites pré-estabelecidos.

É o que ocorreu, por exemplo, no caso dos arts. 3º, 4º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10 e 011, da Lei nº 12.514/2011, que atribuíram aos Conselhos de Profissionais a atribuição de fixar as alíquotas das contribuições a eles devidas. Os dispositivos têm a seguinte redação:

“Art. 3º - As disposições aplicáveis para valores devidos a conselhos profissionais, quando não existir disposição a respeito em lei específica, são as constantes desta Lei.
Parágrafo único - Aplica-se esta Lei também aos conselhos profissionais quando lei específica:

I - estabelecer a cobrança de valores expressos em moeda ou unidade de referência não mais existente;

II - não especificar valores, mas delegar a fixação para o próprio conselho.

Art. 4º - Os Conselhos cobrarão:

I - multas por violação da ética, conforme disposto na legislação;

II - anuidades; e

III - outras obrigações definidas em lei especial.

Art. 6º - As anuidades cobradas pelo conselho serão no valor de:

I - para profissionais de nível superior: até R\$ 500,00 (quinhentos reais);

II - para profissionais de nível técnico: até R\$ 250,00 (duzentos e cinquenta reais); e

III - para pessoas jurídicas, conforme o capital social, os seguintes valores máximos:

a) até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais): R\$ 500,00 (quinhentos reais);

b) acima de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) e até R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais): R\$ 1.000,00 (mil reais);

c) acima de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) e até R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais): R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais);

d) acima de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) e até R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais): R\$ 2.000,00 (dois mil reais);

e) acima de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e até R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais): R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais);

f) acima de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) e até R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais): R\$ 3.000,00 (três mil reais);

g) acima de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais): R\$ 4.000,00 (quatro mil reais).

§ 1º - Os valores das anuidades serão reajustados de acordo com a variação integral do Índice Nacional de Preços ao Consumidor - INPC, calculado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, ou pelo índice oficial que venha a substituí-lo.

§ 2º - O valor exato da anuidade, o desconto para profissionais recém-inscritos, os critérios de isenção para profissionais, as regras de recuperação de créditos, as regras de parcelamento, garantido o mínimo de 5 (cinco) vezes, e a concessão de descontos para pagamento antecipado ou à vista, serão estabelecidos pelos respectivos conselhos federais.

Art. 7º - Os Conselhos poderão deixar de promover a cobrança judicial de valores

inferiores a 10 (dez) vezes o valor de que trata o inciso I do art. 6º.

Art. 8º - Os Conselhos não executarão judicialmente dívidas referentes a anuidades inferiores a 4 (quatro) vezes o valor cobrado anualmente da pessoa física ou jurídica inadimplente.

Parágrafo único - O disposto no caput não limitará a realização de medidas administrativas de cobrança, a aplicação de sanções por violação da ética ou a suspensão do exercício profissional.

Art. 9º - A existência de valores em atraso não obsta o cancelamento ou a suspensão do registro a pedido.

Art. 10 - O percentual da arrecadação destinado ao conselho regional e ao conselho federal respectivo é o constante da legislação específica.

Art. 11 - O valor da Taxa de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, prevista na Lei nº 6.496, de 7 de dezembro de 1977, não poderá ultrapassar R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais).

Parágrafo único - O valor referido no caput será atualizado, anualmente, de acordo com a variação integral do Índice Nacional de Preços ao Consumidor - INPC, calculado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, ou índice oficial que venha a substituí-lo.

Outro exemplo é a fixação do valor da taxa de Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), inicialmente instituída pela Lei nº 6.496/77, que autorizava a exigência do tributo sob critérios e valores a serem definidos pelo Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia, *ad referendum* do Ministro do Trabalho:

Lei nº 6.496/1977:

“Art 1º - Todo contrato, escrito ou verbal, para a execução de obras ou prestação de quaisquer serviços profissionais referentes à Engenharia, à Arquitetura e à Agronomia fica sujeito à ‘Anotação de Responsabilidade Técnica’ (ART).

Art 2º - A ART define para os efeitos legais os responsáveis técnicos pelo empreendimento de engenharia, arquitetura e agronomia.

§ 1º - A ART será efetuada pelo profissional ou pela empresa no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CREA), de acordo com Resolução própria do Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CONFEA).

§ 2º - O CONFEA fixará os critérios e os valores das taxas da ART *ad referendum* do Ministro do Trabalho.”

Posteriormente, o art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 6.994/1982 estabeleceu caber aos Conselhos Regionais de Engenharia, Arquitetura e Agronomia fixarem o valor da ART, que em todo caso deveria obedecer ao limite máximo de 5 MVRs (Maior Valor de Referência):

Lei nº 6.994/1982:

“Art 2º - Cabe às entidades referidas no art. 1º desta Lei a fixação dos valores das taxas correspondentes aos seus serviços relativos e atos indispensáveis ao exercício da profissão, restritas aos abaixo discriminados e observados os seguintes limites máximos: (...)

Parágrafo único - O disposto neste artigo não se aplica às taxas referentes à Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, criada pela lei nº 6.496, de 7 de dezembro de 1977, as quais poderão ser fixadas observado o limite máximo de 5 MVR.”

Finalmente, o art. 11 da Lei nº 12.514/2011 estabeleceu que o valor dessa taxa não poderia ultrapassar R\$ 150,00 a serem corrigidos pelo INPC:

Lei nº 12.514/2011:

“Art. 11. O valor da Taxa de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, prevista na Lei nº 6.496, de 7 de dezembro de 1977, não poderá ultrapassar R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais).

Parágrafo único. O valor referido no caput será atualizado, anualmente, de acordo com a variação integral do Índice Nacional de Preços ao Consumidor - INPC, calculado

pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, ou índice oficial que venha a substituí-lo.”

Aqui, como se vê, a lei tributária deixou a cargo de órgãos da Administração Pública a definição do valor a ser pago a título de contribuição e de taxa, sem que a questão tenha relação com o grau de indeterminação da linguagem. Trata-se, portanto, de fenômeno totalmente diverso daquele abordado pelas três outras etapas de estudo.

A questão é polêmica.

Em primeiro lugar, é necessário verificar se esse modelo de delegação tributária seria admissível no Direito Brasileiro. De antemão, pode-se dizer que o argumento pela impossibilidade de delegação do poder normativo em matéria tributária já encontrava adoção desde antes de Aliomar Baleeiro. Em sua clássica obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, o ilustre jurista, apoiado em lições de Carlos Maximiliano, criticava o entendimento segundo o qual “fixados o máximo e o mínimo do tributo, o Poder Executivo gozaria de discricionarismo, sujeito a *standards* jurídicos, para estabelecer as proporções e gradações”⁴²⁵ dos tributos. Igualmente, comentando o dispositivo constitucional que estatua a legalidade tributária na Constituição de 1969, Baleeiro dizia que a boa interpretação do então vigente art. 153, § 29, levava à conclusão de que “a lei que aplica especialmente tributo a manutenção de órgão paraestatal, ou para-fiscal, não pode delegar a este a fixação ou alteração do objeto da prestação, isto é, do quantum a ser exigido dos contribuintes”⁴²⁶.

Além disso, embora a Constituição da República permita, em certos casos, a participação do Poder Executivo na alteração de alíquotas de impostos e da CIDE-combustíveis, o texto constitucional é silente quanto às demais espécies tributárias. Assim, será necessário verificar se a omissão do legislador constituinte significa antes uma proibição à delegação tributária, ou se ela constitui uma permissão para que o legislador, em determinadas circunstâncias, proceda à delegação tributária na forma definida nesta pesquisa.

Alcançar tal investigação só será possível a partir de uma análise sistemático-estrutural

⁴²⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 83.

⁴²⁶ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 237. No entanto, em outro trecho de sua obra, Baleeiro quase que contraditoriamente admite a delegação tributária em matéria de isenções: “Instituir ou decretar um imposto constitui ato do Poder competente, declarando inequivocamente em que casos será exigido. Não basta dizer que se decreta o imposto tal, há que se definir o fato gerador em harmonia com o CTN (ver comentários ao art. 114 e seg. do CTN). A exceção do art. 52, § 3.º, III, pela qual ato executivo definirá os gêneros de 1ª necessidade isentos do ICM (hoje, art. 1.º, § 7.º, do Decreto-lei n.º 406/1968), já não prevalece porque o art. 23, § 6.º, da CF de 1969 não a repetiu. Os Estados manifestam sua vontade no assunto por lei (ad instar dos arts. 200 e 43, I, da CF de 1969). Contudo, a lei pode autorizar o Executivo a fazer a lista das mercadorias, segundo *standards* jurídicos que ela fixe.” (BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 966)

da Constituição da República, tema que será objeto de estudo no próximo capítulo.

3 O MODELO DE DELEGAÇÃO NORMATIVA TRIBUTÁRIA ADOTADO PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988.

Neste capítulo, pretende-se abordar o modelo de delegação das regras de imposição tributária adotado pela Constituição brasileira vigente. Antes de analisar quais são os limites e critérios válidos na delegação tributária intencional, é necessário explicitar se tal delegação é válida no ordenamento jurídico brasileiro. E, se é válida, em que medida houve expressa manifestação do legislador constituinte sobre essa matéria.

3.1 O modelo de delegação normativa tributária expressamente adotado pela Constituição da República Federativa do Brasil.

Em matéria tributária, como visto no tópico 2.2, supra, a Constituição da República estabelece que é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (art. 150, I, CF). Deste modo, a regra é que os elementos da obrigação tributária estejam previstos em lei em sentido formal, assim entendido como o ato normativo emanado do órgão titular da função legislativa, elaborado de acordo com o devido processo legislativo constitucional.

Na vigência da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, o legislador constituinte permitiu que o Poder Executivo alterasse *alíquotas* ou *bases de cálculo* de alguns tributos – a saber, dos impostos sobre importação e exportação (II e IE – art. 7º, § 1º, da EC nº 18/1965)⁴²⁷ e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores imobiliários (IOF – art. 14, § 1º, da EC nº 18/1965)⁴²⁸. Essa é a razão pela qual o Código

⁴²⁷ EC nº 18/1965:

“Art. 7º Compete à União:

I - o impôsto sôbre a importação de produtos estrangeiros;

II - o impôsto sôbre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados.

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

⁴²⁸ EC nº 18/1965:

“Art. 14. Compete à União o impôsto:

I - sôbre operações de crédito, câmbio e seguro, e sôbre operações relativas a títulos e valôres imobiliários;

II - sôbre serviços de transportes e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal.

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

Tributário Nacional, aprovado logo depois por meio da Lei 5.172, de 1966, admite que o Poder Executivo pudesse alterar alíquotas e bases de cálculo desses mesmos impostos (arts. 21, 26 e 65 do CTN)⁴²⁹.

No entanto, desde a redação originária da Constituição de 1988, o escopo da delegação expressa ao Poder Executivo, em matéria de impostos, foi reduzida para a alteração apenas das alíquotas, conforme dispõe o art. 153, § 1º, da Constituição. O dispositivo faculta ao Poder Executivo, atendidas as *condições* e os *limites* estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos sobre importação e exportação, IOF e IPI⁴³⁰, sendo esse último uma novidade em relação à previsão da EC nº 18/1965.

Como se trata de enumeração explícita de casos específicos e que não guarda paralelo em outros dispositivos constitucionais em matéria de impostos, pode-se dizer que se trata de competência prevista de modo expresso e excepcional à União.

Em outras palavras, como não há mais previsão expressa, na Constituição de 1988, para que o Poder Executivo altere as bases de cálculo de impostos, tem-se como não recepcionada pela atual ordem constitucional a autorização contida nos arts. 21, 26 e 65 do CTN, no que se refere à possibilidade de o Poder Executivo alterar também as bases de cálculo dos impostos de importação e exportação, e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários⁴³¹.

⁴²⁹ CTN:

“Art. 21. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

(...)

Art. 26. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

(...)

Art. 65. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política monetária.”

⁴³⁰ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

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

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

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

(...)

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

⁴³¹ Nesse sentido: “Base de cálculo. Reserva legal. A autorização constante do art. 21 do CTN relativamente à alteração da base de cálculo não encontra mais suporte constitucional, não tendo sido recepcionada. Tratava-se de exceção ao princípio da legalidade que, entretanto, não mais existe em nosso Sistema Tributário, pois o art. 153, § 1º, da Constituição Federal ó confere ao Poder Executivo a alteração das alíquotas e, mesmo assim, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.” (PAULSEN, Leandro. Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 724.)
Comentário idêntico, em relação aos arts. 26 e 65, pode ser encontrado na mesma obra, respectivamente, nas pp.

Por outro lado, é importante enfatizar que o art. 153, § 1º, da Constituição de 1988, não é uma exceção plenamente aberta à legalidade prevista no art. 150, I, CF/88. Trata-se, mais propriamente, de uma *mitigação* à legalidade, uma vez que o art. 153, § 1º, atribui ao Poder Executivo a faculdade de alterar as alíquotas dos referidos impostos, atendidos as condições e os limites estabelecidos em lei.

Nesse contexto, dentro do fluxo de positivação presente no Sistema Tributário brasileiro, há que se ter em mente que o próprio CTN já estabeleceu a finalidade das respectivas modulações de alíquotas, a saber: (i) adequação aos objetivos da *política cambial e do comércio exterior*, nos casos dos impostos sobre importação e exportação (arts. 21 e 26, CTN); e (ii) adequação aos objetivos da *política monetária*, no caso do IOF (art. 65, CTN).

Em outras palavras, conforme bem estabelecido, desde muito, pela doutrina⁴³², é necessário que a lei estabeleça condições e limites para que haja a modulação das alíquotas – os quais, se não observados, implicam a invalidade do ato do Poder Executivo⁴³³.

735 e 868.

Vale notar que, desde a Emenda Constitucional nº 01 de 1969, já não havia mais previsão expressa, no art. para que a União pudesse alterar a base de cálculo do IOF. Vide, a respeito, a redação do art. 21 vigente à época:

“Art. 21. Compete à União instituir impôsto sôbre:

I - importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo;

II - exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados, observado o disposto no final do item anterior;

(...)

V - produtos industrializados, também observado o disposto no final do item I;

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

⁴³² Aliomar Baleeiro, comentando o dispositivo da Constituição de 1969 que estatua a legalidade tributária, já expressava o seguinte:

“A prima facie, poder-se-ia supor que o art. 159, § 29, toleraria a cobrança do IPI e dos outros tributos excepcionados seguindo o discricionarismo amplo do Poder Executivo, que ditaria quanto, como, quando e por que daquelas alterações. Mas os arts. 21, I e V, e 153, § 29, devem ser conjugados para aplicação simultânea e harmônica.

O IPI, os impostos de importação e exportação e as contribuições parafiscais ou especiais, enfim, todos os casos do art. 153, § 29, comportam cobrança no mesmo exercício de sua decretação, mas só por lei, que pode instituí-las desde logo em disposições autoexecutáveis, ou pode condicioná-las a ato do Poder Executivo, prefixando-lhes, desde logo, ‘as condições e os limites’. Não sem estes, nem aquelas.

Não vale o ato do Poder Executivo se a lei o não autoriza. Não tem eficácia a lei, para esse fim, se não estabelece condições e limites, dentro dos quais deve agir o Poder Executivo. A lei, em tal caso, não pode ser uma carta branca que equivaleria, então, à delegação de atribuições dum Poder a outro Poder, prática constitucionalmente defesa (art. 6º, parágrafo único).” (BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p 95.)

⁴³³ Neste sentido, tratando de majoração do IPI, vale a leitura da ementa abaixo: “PROCESSUAL CIVIL, TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. IPI. DECRETO 97.410/88. DECRETO-LEI 1.199/71. AUMENTO DE ALÍQUOTA. MOTIVAÇÃO. AUSÊNCIA. (...) 3. A majoração da alíquota do IPI relativa às mercadorias enquadradas no código 73.10.21.99.00 da TIPI não guarda congruência com os motivos determinantes para a expedição do Decreto 97.410/88, o que evidencia a sua ilegalidade, por ausência de motivação. 4. Embargos infringentes improvidos.” (EAC 0024075-70.2002.4.01.0000 / DF, Rel. Desembargador Federal Leomar Barros Amorim de Sousa, Quarta Seção, DJ p.11 de 24/11/2006, sem grifos no original)

Vale notar, por outro lado, que em caso análogo, ao tratar de majoração do imposto sobre exportação, o Superior

Mas há casos outros em que a Constituição também atribuiu expressamente a órgão, que não o Legislativo, a competência para alterar alíquotas de impostos. As três outras exceções, sobre as quais serão tecidos comentários nas próximas linhas, não foram previstas desde a redação originária da Constituição, mas sim instituídas por meio de Emendas Constitucionais.

A primeira delas é a atinente ao ICMS monofásico incidente sobre combustíveis e lubrificantes. Nessa hipótese, a alíquota é definida mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos da lei complementar (art. 155, § 2º, alíneas “g” e “h”, § 4º, IV, CF, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001)⁴³⁴. Atualmente, a lei que cumpre tal função é a lei complementar nº 24 de 7 de janeiro de 1975, com base na qual foi criado o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

O CONFAZ é um órgão colegiado, formado por Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, com reuniões presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda, competindo-lhe, precipuamente, celebrar convênios para efeito de concessão ou

Tribunal de Justiça estabeleceu limites menos amplos à sindicabilidade judicial do ato do Poder Executivo, conforme ementa abaixo: “TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. ATO DO EXECUTIVO. MOTIVAÇÃO. MÉRITO. REEXAME PELO JUDICIÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. TERATOLOGIA. INEXISTÊNCIA. LEI 9.716/1998. VIOLAÇÃO. (...) 3. O Tribunal de origem, apesar de reconhecer a existência de motivação, julgou que a majoração não atingiu os referidos objetivos. 4. Cabe ao Judiciário aferir se o Executivo motivou adequadamente a alteração de alíquota do Imposto de Exportação e observou o limite legal, e não valorar essa motivação ou determinar qual seria a forma adequada de atender às políticas cambial e de comércio exterior. 5. Inexiste teratologia que evidencie nulidade do ato, o que impede a intervenção do Judiciário no mérito da decisão. 6. Recurso Especial provido.” (REsp 614.890/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 02/04/2009, DJe 20/04/2009, sem grifos no original)

⁴³⁴ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

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

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

(...)

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

(...)

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)”

revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do ICMS⁴³⁵. Tais convênios podem versar, por exemplo, sobre isenção, redução da base de cálculo, concessão de créditos presumidos, incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais (art. 1º da LC nº 24/1975)⁴³⁶. E, para serem aprovados, os convênios demandam decisão unânime dos Estados representados (art. 2º, § 2º, da LC 24/1975)⁴³⁷.

A segunda exceção é a atinente à definição das alíquotas da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE-combustíveis). Nesse caso, a alíquota da contribuição poderá ser reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo (art. 177, § 4º, I, “b”, CF/88, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001)⁴³⁸.

A terceira exceção, que atualmente não está mais em vigor, era atinente à *contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira* (CPMF – art. 74 do ADCT⁴³⁹, incluído pela Emenda Constitucional nº 12/1996). Na

⁴³⁵ Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/CONFAZ>. Acesso em 10.12.2017.

⁴³⁶ “Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.”

⁴³⁷ “Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.”

⁴³⁸ “Art. 177. Constituem monopólio da União:

(...)

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - a alíquota da contribuição poderá ser: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) diferenciada por produto ou uso; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

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

150,III, b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)”

⁴³⁹ Art. 74. A União poderá instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 12, de 1996)

§ 1º A alíquota da contribuição de que trata este artigo não excederá a vinte e cinco centésimos por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente, nas condições e limites fixados

espécie, era permitido ao Poder Executivo reduzir ou restabelecer a alíquota, total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei, até o patamar de vinte e cinco centésimos por cento (art. 74, § 1º, ADCT).

Note-se que, todos esses casos os casos, a Constituição atribuiu expressamente a órgãos diversos do Poder Legislativo a possibilidade de definir alíquotas para determinados impostos (II, IE, IPI e IOF, no caso da União; ICMS, no caso dos Estados) e para a CIDE-combustíveis e CPMF (no caso da União). Contudo, no caso do ICMS monofásico sobre combustíveis e da CIDE-combustíveis, a exceção não foi prevista desde a redação originária da Constituição, mas sim instituída pela Emenda Constitucional nº 33/2001. Ademais, no caso da CPMF, a previsão foi inserida no art. 74 do ADCT pela EC nº 12/1996.

Nesse particular, uma primeira questão que poderia surgir é definir se Emenda Constitucional poderia excepcionar o disposto no art. 150, I, da Constituição Federal.

O Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de estabelecer a natureza de direitos fundamentais a determinadas limitações constitucionais ao poder de tributar, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939. Na ocasião, o STF definiu que as normas oriundas do art. 150, III, “b” (anterioridade), e IV (imunidades), da Constituição tratavam de questões atinentes a direitos fundamentais dos contribuintes⁴⁴⁰, de modo que não poderiam ser excepcionados sequer por Emenda Constitucional⁴⁴¹.

em lei. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 12, de 1996\)](#)

§ 2º A contribuição de que trata este artigo não se aplica o disposto nos arts. 153, § 5º, e 154, I, da Constituição. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 12, de 1996\)](#)

§ 3º O produto da arrecadação da contribuição de que trata este artigo será destinado integralmente ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 12, de 1996\)](#)

§ 4º A contribuição de que trata este artigo terá sua exigibilidade subordinada ao disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, e não poderá ser cobrada por prazo superior a dois anos. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 12, de 1996\)](#)

⁴⁴⁰ Exceto, é claro, a imunidade recíproca da alínea “a” do inciso VI do art. 150 da Constituição, que guarda fundamento de proteção no pacto federativo, prevista no art. 60, § 4º, I, CF/88.

⁴⁴¹ “EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisorio sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, “b”, e VI, “a”, “b”, “c” e “d”, da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, “a”, da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no paragrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica “o art. 150, III, “b” e VI”, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, “b” da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que e garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, “a”, da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a

No que interessa ao presente estudo, o racional utilizado pela maioria dos ministros foi o de que, por força do § 2º do art. 5º da Constituição, os direitos e garantias previstos em diversos dispositivos contidos no art. 150 da CF/88 (a exemplo da anterioridade tributária e de algumas imunidades) teriam natureza de direitos fundamentais, de modo que não poderiam ser excepcionados por Emenda Constitucional, por força do art. 60, § 4º, I, CF/88. Extrapolando tal entendimento para a legalidade tributária, a conclusão seria pela invalidade da Emenda Constitucional nº 33/2001, no ponto em que trouxe novas exceções ao art. 150, I, da Constituição⁴⁴².

Vale notar, entretanto, que é possível construir um raciocínio que afaste tal interpretação. É que a dicção do art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal estabelece que não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais. Por sua vez, o art. 150, I, da Constituição, estabelece que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. No caso, a EC nº 33/2001, ao inserir o art. 177, § 4º, inc. I, da CF/88, não aboliu, nem tendeu a abolir, a legalidade prevista no art. 150, I, CF – pelo contrário, o dispositivo constitucional estabeleceu que a própria lei deve prever a possibilidade de redução e restabelecimento das alíquotas da CIDE pelo Poder Executivo.

A questão também não traz maiores problemas ao se tratar do ICMS monofásico incidente sobre combustíveis e lubrificantes. Embora se saiba que, em última análise, será o

criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993." (ADI 939, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755)

⁴⁴² Esse também é o entendimento de parte da doutrina:

“Exceções e atenuações às cláusulas pétreas da legalidade e da anterioridade de exercício. Por ocasião do julgamento da ADIn 939, o STF deixou claro que as limitações ao poder de tributar constituem direitos fundamentais das pessoas enquanto contribuintes e, portanto, cláusulas pétreas, não sendo admissível sequer a sua excepcionalização, ainda que por lei complementar. Tendo em conta que a EC n. 33/2001 tem como resultado permitir que a lei estabeleça simplesmente a alíquota máxima do tributo, deixando ao Executivo o poder de transitar livremente abaixo de tal limite, bem como de proceder a restabelecimento de alíquotas com aplicação imediata, e considerado o precedente do STF, tem-se que a nova alínea b do inciso I do § 4º do art. 177, introduzida pela EC n. 33/2001, é inconstitucional.” (PAULSEN, Leandro. Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, pp. 476-477.)

Convênio do CONFAZ o ato normativo a estabelecer a alíquota, vale lembrar que a dicção do art. 155, § 4º, IV, CF/88 dispõe que “as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g”. Esse último dispositivo estabelece que “cabe à lei complementar: (...) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados” (sem grifos no original).

Ou seja, em vez de abolir a legalidade ou de estabelecer sistemática tendente a aboli-la, a EC nº 33/2001 definiu que a própria lei (frise-se, complementar) deve regular a forma como se dá a deliberação dos entes políticos para definir as alíquotas do ICMS monofásico sobre combustíveis e lubrificantes. Assim, não há pecha de inconstitucionalidade na EC nº 33/2001, no ponto em que inseriu o art. 155, § 4º, IV, da CF/88.

Inconstitucionalidade haveria se a Emenda Constitucional estabelecesse que o próprio Poder Executivo estaria autorizado a criar, de forma autônoma e originária, o tributo. No caso da EC nº 33/2001, contudo, não foi isso o que aconteceu. Portanto, quanto ao aspecto formal do comando emanado do art. 150, I, da Constituição, não há que se falar em inconstitucionalidade de Emenda Constitucional que atribua ao Poder Executivo a possibilidade de graduar as alíquotas de tributo previamente instituído por lei, desde que sejam observados os limites e condições estabelecidos no texto legal.

Há ainda outras razões pelas quais uma Emenda Constitucional pode mitigar o rigor do art. 150, I, da CF/88. Com efeito, há pelo menos dois grandes princípios tutelados pela legalidade tributária, a saber: (i) o princípio *democrático*, uma vez que a instituição ou majoração de tributo deve ser objeto de discussão e deliberação por órgãos representativos do grupo atingido pela exação⁴⁴³; e (ii) a segurança jurídica, pois a lei confere previsibilidade à tributação, na medida em que, ao ser emanada segundo um rito e procedimento próprios, impede alterações bruscas na carga tributária suportada pelos sujeitos passivos.

Nesse contexto, a Emenda Constitucional que atribuir ao Poder Executivo a possibilidade de graduar alíquotas de tributo segundo os termos, condições e limites estabelecidos pelo Poder Legislativo não viola quaisquer desses dois princípios, pois

⁴⁴³ O alemão Otto Mayer, já no século XIX, defendia que a legislação do imposto deveria estabelecer, no mínimo, três características: (i) a materialidade sobre a qual recairia o tributo; (ii) a alíquota e (iii) a forma de arrecadação – sendo que, desses três elementos, apenas o terceiro poderia ser delegado para regulamentação via instrumentos infralegais, de modo que a Fazenda pudesse ter mais controle da arrecadação. Segundo Mayer, a delegação dos outros dois elementos significaria uma violação à ideia de representatividade nacional. (MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán*: poder de policía y poder tributario. Tomo II. 2ª ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1982, pp. 200-201.) Sem dúvida, a lógica por trás dessa afirmação é a necessidade de controle democrático da imposição tributária.

evidentemente: (i) o ato administrativo que modula as alíquotas estará subordinado aos ditames da lei, o que pressupõe a edição de um ato normativo emanado do Parlamento, órgão com indubitável legitimidade democrática; e (ii) a lei estabelecerá, de antemão, um limite à tributação (a alíquota máxima do tributo a ser suportada), que será conhecido pelos sujeitos passivos, na medida em que à lei se dá ampla publicidade. Para que a previsibilidade seja assegurada, contudo, é necessário que as demais garantias constitucionais da irretroatividade e anterioridade sejam observadas, de modo a não causar surpresas aos sujeitos atingidos pelo tributo.

Nessa linha, outros princípios constitucionais também podem motivar a mitigação da legalidade tributária pela via da emenda à Constituição, como por exemplo o da isonomia previsto no art. 152, CF/88⁴⁴⁴ – ao que tudo indica, foi esse o mote seguido pela EC nº 33/2001, no ponto em que inseriu o art. 155, § 4º, IV, da CF/88, subordinando a definição da alíquota do ICMS monofásico à deliberação pelos Estados e Distrito Federal segundo requisitos e procedimentos previstos na lei complementar; e o da neutralidade tributária⁴⁴⁵.

Em suma, a legalidade – não só a geral do art. 5º, II da Constituição, como também a tributária do art. 150, I – é garantia fundamental, de modo que não pode ser suprimida ou abolida sequer pela via da Emenda Constitucional, conforme disposto no art. 60, § 4º, IV, do texto constitucional de 1988. Por outro lado, conforme exposto anteriormente, é defensável que o rigor do art. 150, I, da Constituição seja mitigado via Emenda Constitucional, desde que o veículo primário a instituir o tributo permaneça sendo a lei (como ocorre no caso dos impostos

⁴⁴⁴ “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

⁴⁴⁵ Vale notar que, na exposição de motivos da Emenda Constitucional nº 33/2001, a ideia era fazer com que o fator tributário não fosse causa de distorções entre o petróleo de natureza nacional e estrangeira:

“E.M. Nº 509 M/F

Brasília, 27 de julho de 2000

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência a anexa Proposta de Emenda Constitucional, que “altera os arts. 148 e 177 da Constituição Federal”.

2. Com a proximidade da total liberalização do mercado nacional relativo ao petróleo e seus derivados e ao gás natural, tomam-se necessárias as alterações propostas, como única forma de se evitar distorções de natureza tributária entre o produto interno e o importado, em detrimento daquele, que fatalmente ocorrerão se mantido o ordenamento jurídico atual.

3. Assim, adotada a presente proposta, poder-se-á construir se implementar, sem nenhum obstáculo de natureza constitucional, uma forma de tributação dos referidos produtos que garantam a plena neutralidade tributária.

Respeitosamente,

Pedro Sampaio Maia

Ministro de Estado da Fazenda”

Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/2001/emendaconstitucional-33-11-dezembro-2001-426596-exposicaodemotivos-149203-pl.html>. Acesso em 05.01.2018.

previstos no art. 153, § 1º, da CF/88)⁴⁴⁶. Nessa perspectiva, a legalidade tributária é garantia que visa a resguardar outros princípios caros à Constituição, como o princípio democrático e o da segurança jurídica.

Antes de avançar, uma última questão deve ser analisada, ainda que brevemente. Admitir a premissa do parágrafo anterior equivaleria a dizer, em última análise, que o legislador constituinte derivado poderia, via emendas, alterar paulatinamente os contornos do art. 150, I, CF/88 para todos os tributos. Daí a questão: seria válida uma alteração tão radical na estrutura da Constituição, especialmente em se tratando de uma garantia fundamental? A resposta a essa pergunta demandaria saber se pode uma geração determinar o governo das seguintes – ou mais propriamente, demandaria a análise dos limites do Poder Constituinte Derivado no contexto da democracia intergeracional. O tema, contudo, é complexo e não é objeto do presente trabalho⁴⁴⁷.

Questão que intriga, contudo, e que será analisada no próximo tópico, é saber se é válida a mitigação do art. 150, I, da Constituição sem que haja prévia e expressa autorização via Emenda Constitucional.

3.2 O modelo de delegação normativa tributária implicitamente adotado pela Constituição da República Federativa do Brasil.

Como visto, a Constituição veda a exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça, nos ditames de seu art. 150, inciso I, mas permite expressamente, desde a sua redação original, que as alíquotas dos impostos de importação e exportação, IPI e IOF sejam alteradas pelo Poder Executivo (art. 153, § 1º, CF/88). Igualmente, desde a Emenda Constitucional nº 33/2001, também as alíquotas da CIDE-combustíveis (art. 177, § 4º, I, CF/88)

⁴⁴⁶ Ponto de vista análogo foi abordado no voto do Min. Sepúlveda Pertence no julgamento da ADI nº 939, embora ali se tratasse de Emenda Constitucional que excepcionava o IPMF da anterioridade tributária: “2. No que diz respeito à ressalva da aplicação do art. 150, III, que consagra a regra da anterioridade, na incidência do IPMF, peço vênias ao eminente Relator para julgar improcedente a ação. 3. Creio que na demarcação de qual seja a extensão da limitação material ao poder de reforma constitucional, que proíbe a deliberação sobre propostas tendentes a abolir direitos e garantias individuais, o intérprete não pode fugir a uma carga axiológica a atribuir, no contexto da Constituição, a eventuais direitos ou garantias nela inseridos. E não consigo, por mais que me esforce, ver, na regra da anterioridade, recortada de exceções no próprio Texto de 1988, a grandeza de cláusula perene, que se lhe quer atribuir, de modo a impedir ao órgão de reforma constitucional a instituição de um imposto provisório que a ela não se submeta.”

⁴⁴⁷ Para análise do tema, remete-se o leitor a outras obras, como, por exemplo: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. SARMENTO, Daniel. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017, pp. 58-59 e 294-295.

e do ICMS monofásico sobre combustíveis e lubrificantes (art. 155, § 4º, IV, CF/88) podem ser alteradas mediante ato do Poder Executivo, no primeiro caso, e de ato conjunto dos Estados e Distrito Federal, no segundo, nos termos da lei complementar.

É verdade que a Constituição foi expressa quanto às mitigações da legalidade para a alteração de alíquotas nos impostos, desde a sua redação original. Por outro lado, com exceção da CIDE-combustíveis (desde a EC nº 33/2001), a Constituição nada diz a respeito da modulação de alíquotas das outras espécies tributárias. Daí resta interpretar o silêncio por um destes dois caminhos: ou a modulação de alíquotas pelo Executivo seria vedada, já que não há expressa autorização; ou a alteração de alíquotas seria admissível, a não ser que houvesse disposição expressa em contrário na Constituição.

3.2.1 Primeira corrente: proibição de alteração de alíquotas pelo Poder Executivo.

A primeira linha de interpretação (i. e., aquela que estatui que a modulação de alíquotas pelo Executivo seria vedada, já que não há expressa autorização) é a que, à primeira vista, faz mais sentido, partindo da premissa de que os poderes do Estado devem estar taxativamente previstos na Constituição.

Em outras palavras, partindo de um ponto de vista estritamente liberal, de que a Constituição é, por definição, o documento normativo que atribui e limita as competências estatais, a regra da legalidade para instituição e aumento de tributos, acompanhada da ausência de previsão constitucional expressa para que o Poder Executivo possa alterar alíquotas de outras espécies tributárias, leva à conclusão pela impossibilidade da modulação.

Neste sentido, a lição de Luís Eduardo Schoueri em obra editada em 2005, para quem, quando o legislador constituinte desejou que algum dos elementos da hipótese de incidência não fosse regulado por meio de lei, apontou tal exceção expressamente, de modo que, para os demais tributos, a reserva absoluta decorre do próprio texto constitucional⁴⁴⁸. Tanto é assim, que o Supremo Tribunal Federal já emitiu acórdão julgando incompatível com a Constituição de 1988 a possibilidade da alíquota variar ou ser fixada por autoridade administrativa fora das

⁴⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 265-266.

hipóteses previstas na Constituição⁴⁴⁹.

Nessa mesma linha, cabe destacar interessante estudo elaborado por Paulo Rosenblatt em sua dissertação *Competência regulamentar no direito tributário brasileiro: estratégias de flexibilização da legalidade, delegações legislativas e controle judicial*. Nessa obra, traça-se um paralelo entre os contornos da legalidade tributária em diversas democracias constitucionais contemporâneas. Para o jurista, “o modelo da legalidade tributária que efetivamente se aplica no ordenamento jurídico brasileiro, principalmente diante da jurisprudência dos tribunais superiores, certamente não reflete a concepção original na qual foi formulada”⁴⁵⁰, em especial com a adoção acrítica de modelos doutrinários e jurisprudenciais pelo STF.

Rosenblatt relata que a delegação é admitida no Direito Francês, no qual, ao longo da história constitucional, houve “uma formidável redução do papel da lei e um rompimento profundo com o paradigma tradicional entre a lei e o regulamento”⁴⁵¹. A crítica é de que a adoção do modelo francês possui diversos inconvenientes, a exemplo dos seguintes: “a insuficiência e imprecisão da reserva legal, a ausência de debate público das normas regulamentares, a constatação de que o técnico não é necessariamente melhor legislador do que o político e a ausência de controle de constitucionalidade dos regulamentos atribuído a órgão apolítico”⁴⁵².

O jurista relata igualmente que, no sistema britânico, a legislação delegada (*delegated legislation*) costuma ser aceita na forma de delegação “do Parlamento a ministros ou comissões especializadas em determinadas matérias (...) e permite, ainda, subdelegações”, sendo, contudo, mais peculiar o ponto de que “a delegação costuma ser feita de forma geral, em termos vagos e conferindo uma margem de liberdade quase absoluta ao órgão que recebeu a delegação”⁴⁵³. A crítica ao modelo britânico baseia-se nos seguintes pontos, em suma: falta de

⁴⁴⁹ “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA AO INSTITUTO DO AÇÚCAR E DO ÁLCOOL - IAA. A CF/88 RECEPCIONOU O DL 308/67, COM AS ALTERAÇÕES DOS DECRETOS-LEIS 1712/79 E 1952/82. Ficou afastada a ofensa ao art. 149, da CF/88, que exige lei complementar para a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico. A contribuição para o IAA é compatível com o sistema tributário nacional. Não vulnera o art. 34, § 5º, do ADCT/CF/88. É incompatível com a CF/88 a possibilidade da alíquota variar ou ser fixada por autoridade administrativa. Recurso não conhecido. (RE 214206, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, julgado em 15/10/1997, DJ 29-05-1998 PP-00016 EMENT VOL-01912-05 PP-00939)

⁴⁵⁰ ROSENBLATT, Paulo. *Competência regulamentar no direito tributário brasileiro: estratégias de flexibilização da legalidade, delegações legislativas e controle judicial*. Dissertação, Recife, 2005.

⁴⁵¹ ROSENBLATT, Paulo. Op. cit., pp. 128-129.

⁴⁵² Ibidem, p. 132.

⁴⁵³ Ibidem, p. 133.

adequada publicidade; desinteresse do próprio Parlamento na fiscalização das delegações; limitação do controle pelo Judiciário, que só pode agir para julgamento do caso concreto (não há possibilidade de controle abstrato de constitucionalidade) e somente nas hipóteses de excesso de poderes previstos na legislação delegada.⁴⁵⁴

No direito alemão, teria sido adotada a teoria da essencialidade (*Wesentlichkeitstheorie*), “segundo a qual caberia à lei uma disciplina normativa mínima de todas as prestações sociais indispensáveis e dos direitos fundamentais”, mesmo para aquelas matérias que demandem reserva de lei, tal reserva não é entendida de forma total ou absoluta. O critério da essencialidade tem sido criticado por se tratar de uma fórmula ambígua e vazia de conteúdo. Ademais, embora a Administração Pública tenha margem de discricionariedade para produzir regulamentos internos de organização e regimentais, “o Executivo precisa de delegações legislativas específicas e explícitas para produzir regulamentos normativos”. No entanto, mesmo sob essa ótica há críticas, tendo em vista que as autorizações legislativas ainda assim permitem que o Executivo, por vezes, regule toda a matéria, e o princípio da determinabilidade não impede que a lei utilize cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados⁴⁵⁵.

O modelo norte-americano distanciou-se do britânico, conferindo monopólio normativo ao Poder Legislativo. Por não haver previsão expressa, na Constituição norte-americana, de competência regulamentar do Poder Executivo, ou de vedação à delegação legislativa, a Suprema Corte construiu as fórmulas para conformar o exercício da função normativa da Administração Pública ao monopólio legislativo do Congresso.⁴⁵⁶

Em Portugal, Espanha e Itália, admite-se a deslegalização, cada qual com sua peculiaridade, diante dos modelos constitucionais adotados por esses países. Em especial, diante da pouca importância conferida à temática tributária nas constituições de Espanha e Itália, nesses dois países admite até mesmo uma reserva relativa de lei em matéria tributária, podendo o regulamento do Poder Executivo, por vezes, até mesmo suplantar o quanto restara decidido pelo Parlamento⁴⁵⁷.

Rosenblatt nota que, em regra, a postura da jurisprudência do STF tem seguido duas tendências: a primeira, de rechaçar as delegações legislativas que não obedeçam ao devido

⁴⁵⁴ Ibidem, pp. 133-134.

⁴⁵⁵ ROSENBLATT, Paulo. Op. cit., pp. 135-137.

⁴⁵⁶ Ibidem, pp. 137-155.

⁴⁵⁷ Ibidem, pp. 156-160.

processo legislativo constitucional; a segunda, por outro lado, é de respaldar certas delegações legislativas, especialmente em matéria tributária, tomando por base forte influência da jurisprudência da Suprema Corte dos EUA⁴⁵⁸, a exemplo do que ocorreu no julgamento dos seguintes casos:

- a) RE nº 154.273/SP – no qual se discutiu a constitucionalidade de dispositivo legal que delegou ao chefe do Poder Executivo a competência para tratar, por meio de regulamento, a definição do *vencimento* e da *correção monetária* de obrigação tributária⁴⁵⁹;
- b) RE nº 290.079/SC – em que o STF decidiu pela constitucionalidade da delegação legislativa de aspectos da contribuição social ao salário-educação⁴⁶⁰; e
- c) ADIs 561-8/DF e 1.668/DF – que cuidaram de legislação atinente às telecomunicações e de atribuição de poderes à Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL)⁴⁶¹.

A partir da análise desses três grupos de precedentes, Rosenblatt afirma que a jurisprudência do STF tem relativizado a nítida separação de atribuições constitucionais entre o Poder Legislativo e o Executivo, de modo que seria possível falar numa *administrativização* – não numa *deslegalização* propriamente dita, conceito esse que o autor reserva para a possibilidade de a Administração Pública editar normas autônomas que possam até mesmo suplantam a regulamentação anterior feita pelo Poder Legislativo, o que não encontraria previsão

⁴⁵⁸ Ibidem, pp. 162.

⁴⁵⁹ Na ocasião, entendeu-se não haver violação da cláusula de indelegabilidade legislativa. Para o Ministro Ilmar Galvão, seria admissível a edição de regulamento porque: (i) não teria havido delegação para modificar a lei, mas simples autorização para regulamentar o assunto, oferecendo parâmetros ao Poder Executivo; (ii) não haveria violação à separação dos poderes, na medida em não houve intromissão de um poder no outro, mas autorização para o exercício do poder regulamentar; e (iii) a matéria não estaria no âmbito da reserva legal e que, portanto, poderia ser objeto de decreto regulamentar. Nesse precedente, o voto do Min. Carlos Velloso entendeu haver uma delegação *intra legem*, i. e., aquela na qual a lei permite que o regulamento labore dentro de condições preestabelecidas, sem impor novas exigências aos particulares.

⁴⁶⁰ Na ocasião, o Min. Carlos Velloso afirmou em seu voto que “sob o pálio da Constituição americana de 1.787 (...), que não admite a delegação, a Suprema Corte norte-americana tem admitido a legislação pelo Executivo, em termo de regulamentação, como técnica de administração, desde que observados os seguintes critérios: a) a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso; b) o Congresso fixa standards ou padrões que limitam a ação do delegado; c) razoabilidade da delegação” e também que “[d]eixar por conta do Executivo estabelecer normas, em termos de regulamento (...) é medida que se adota tendo-se em linha de conta as necessidades da administração pública na realização do interesse coletivo, do interesse público”.

⁴⁶¹ Que cuidaram de legislação atinente às telecomunicações, legitimaram delegações de atribuições normativas, por meio de standards e finalidades fixadas de forma genérica na lei, à ANATEL, com fundamento o art. 84, IV, da CF: “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: (...) IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;”.

expressa no texto constitucional brasileiro.

A principal crítica do jurista à tendência de *administrativização* do Direito Tributário brasileiro é a de que a jurisprudência do STF “modifica a estrutura constitucional vigente para acomodar uma competência regulamentar oriunda de remissões normativas, deslegalização ou normas legais em branco”⁴⁶².

Essa análise se fundamenta especialmente em duas constatações: **(i)** alguns dos acórdãos que seguiram essa linha utilizaram, como fundamento decisório, precedentes jurisprudenciais e doutrina de outros sistemas jurídicos, que não guardam paralelo com o ordenamento constitucional brasileiro; e **(ii)** a fórmula de separação de poderes adotada no Brasil teria sido a francesa e inglesa, com preeminência do Legislativo para reger as situações jurídicas por lei – fórmula essa que fora descartada pelos federalistas norte-americanos⁴⁶³. Assim, no quadro de repartição de competências constitucionais, não haveria espaço para as delegações legislativas aos regulamentos no Brasil, sendo inadequado o modelo de legislação delegada (*delegated legislation*).⁴⁶⁴

Em suma, para Rosenblatt, respeitadas as peculiaridades do modelo jurídico historicamente adotado no Brasil, bem como o sistema de divisão de poderes expresso na Constituição da República de 1988, não seria possível a chamada *deslegalização*, nem mesmo seria admissível a *administrativização* no Direito Tributário brasileiro.

Um último argumento poderia ser colocado como reforço à impossibilidade de delegação tributária no contexto brasileiro, que é a literalidade do art. 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. O dispositivo revogou, a partir de cento e oitenta dias da

⁴⁶² ROSENBLATT, Paulo. Op. cit., p. 161.

⁴⁶³ O autor desenvolve essa ideia em trecho que poderia assim sintetizá-la:

“A principal diferença, todavia, é que o modelo estadunidense buscou afastar as marcas deixadas pelo jugo parlamentar do colonizador britânico que, juntamente com a experiência francesa, ilustraram uma verdadeira idolatria às assembleias populares. Ao contrário, o constitucionalismo norte-americano, no que se refere ao relacionamento entre os três poderes, visualizou no Legislativo, e não no Executivo ou no Judiciário, uma vocação de expansionismo e usurpação dos demais poderes. Assim, uma vez emancipadas, a nova federação cuidou de coibir os excessos do Poder Legislativo.

A filosofia política norte-americana, assim, diverso da Inglaterra e da França, que sacralizaram o Poder Legislativo e a lei, limitou a atividade do legislador. Em relação ao Presidente da República, houve um fortalecimento dos poderes, tendo em vista, principalmente, as questões relativas à proteção em caso de guerras. (...)

Os Founding Fathers, então, entenderam que o Poder Legislativo é que está propenso à expansão e intromissão nos demais poderes. O fortalecimento do Poder Executivo foi uma das alternativas encontradas para diminuir a possibilidade de usurpação de funções pelo Congresso. Por essas razões, é que eles não se preocuparam em estabelecer preceito proibitivo expresso da delegação legislativa, na Constituição dos Estados Unidos.” (ROSENBLATT, Paulo. Op. cit., pp. 138-139).

⁴⁶⁴ Ibidem, p. 166.

promulgação da Constituição, todos os dispositivos legais que atribuísem ou delegassem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional⁴⁶⁵. A razão que poderia ser extraída, a partir daí, é que a intenção do legislador constituinte fosse de que as matérias a serem tratadas por lei não poderiam ser delegadas ao Poder Executivo, exceto quando expressamente previstas pelo texto constitucional. Nesse contexto, também a delegação normativa em matéria tributária seria proibida.

3.2.2 Segunda corrente: pela possibilidade de delegação, ao Poder Executivo, da alteração de alíquotas dos demais tributos.

Em contraposição à primeira corrente, tem-se a linha de pensamento que admite que, mesmo sem atribuição expressa de competência pelo texto constitucional, o Poder Executivo poderia graduar as alíquotas de tributos, desde que a modulação de alíquotas estivesse prevista em lei. Nessa linha, a ausência de previsão expressa na Constituição não significaria automaticamente uma vedação à complementação normativa pelo Poder Executivo⁴⁶⁶.

Para sustentar uma tal posição, é necessário conjugar algumas premissas.

⁴⁶⁵ “Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a:

I - ação normativa;

II - alocação ou transferência de recursos de qualquer espécie.”

⁴⁶⁶ “Pois bem. E o que temos no texto constitucional? Primeiramente, é indene de dúvidas que não há uma disposição expressa que tenha categoricamente proibido o legislador ordinário de delegar o poder de alterar alíquotas, desde que atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei. O que consta na Constituição, além da célebre cláusula segundo a qual é vedado à União ‘exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça’ (art. 150, I), são as permissões para o Poder Executivo alterar as alíquotas do II, IE, IPI e IOF (todas no art. 153, § 1º) e a autorização para redução e restabelecimento da alíquota da CIDE-Combustíveis (art. 177, § 4º, I, b).
(...)

Por outro lado, a existência de dispositivos, na própria Constituição, que autorizam o Executivo a alterar alíquotas também não podem, insofismavelmente, serem interpretadas como ‘silêncio eloquente’ do Poder Constituinte, como se as exceções confirmassem a regra. Simplesmente, o que se tem são hipóteses claras de tributação extrafiscal facilmente antevistas, seja pelo Constituinte originário, no casos de II, IE, IPI e IOF, seja pelo Constituinte derivado, no caso da CIDE-Combustíveis. Mas, frise-se: isso não significa que os planejadores do sistema constitucional tenham desejado tolher toda a liberdade criativa do legislador ordinário no que concerne à cobrança de tributos, especialmente em situações complexas e potencialmente extrafiscais, como são as receitas financeiras de pessoas jurídicas, cuja oneração ou desoneração tem o potencial de afetar o mercado de capitais.” (NETO, Clóvis Monteiro. *Legalidade tributária e delegação legislativa - Reflexões sobre o caso do PIS/COFINS sobre receitas financeiras*. Disponível em <https://jota.info/colunas/contraditorio/legalidadetributariaedelegacaolegislativa12062017>. Acesso em 12.06.2017)

A primeira delas é a chamada doutrina dos poderes implícitos (*inherent powers* ou *implied powers*), construída pela Suprema Corte dos Estados Unidos da América, no célebre caso *McCulloch v. Maryland* (1819)⁴⁶⁷. Essa teoria “ênfatiza que a outorga de competência expressa a determinado órgão estatal importa em deferimento implícito, a esse mesmo órgão, dos meios necessários à integral realização dos fins que lhe foram atribuídos”⁴⁶⁸.

José Joaquim Gomes Canotilho divide as competências constitucionais em três grupos⁴⁶⁹:

- (1) *Competências constitucionais escritas expressas*: competências dos órgãos de soberania expressamente mencionadas nos enunciados linguísticos das normas constitucionais.
- (2) *Competências constitucionais (escritas) implícitas*: competências não individualizadas ou mencionadas no texto constitucional, mas que se podem ainda considerar como implicitamente derivadas das normas constitucionais escritas.
- (3) *Competências não escritas*: aquelas que não têm qualquer suporte, mesmo implícito, no texto constitucional.

Canotilho relata que os maiores problemas se referem aos grupos 2 e 3 acima, isto é, em relação às competências constitucionais implícitas e às não escritas. Para solucionar a questão, o Direito Constitucional norte-americano desenvolveu a seguinte teoria⁴⁷⁰:

- (1) «poderes decorrentes» ou «emergentes» (*resulting powers*): os poderes que derivam de uma leitura conjunta de todos ou alguns dos poderes conferidos especificamente pela Constituição;
- (2) «poderes implícitos» (*implied powers*): poderes não expressamente mencionados na Constituição, mas adequados à prossecução dos fins e tarefas constitucionalmente atribuídos aos órgãos de soberania.
- (3) «poderes inerentes ou essenciais» (*inherent or essential powers*), poderes pertinentes e indispensáveis ao exercício de funções políticas soberanas.

A partir daí, é possível construir um conjunto de competências não expressamente previstas pela literalidade do texto constitucional, admitindo-se a complementação de competências constitucionais por meio da interpretação, especialmente da sistemática ou teleológica⁴⁷¹. Com essa metodologia, segundo o jurista português, é possível chegar a duas

⁴⁶⁷ BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 472-474.

⁴⁶⁸ MS 24.510, rel. min. Ellen Gracie, voto do min. Celso de Mello, j. 19-11-2003, P, DJ de 19-3-2004. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016, pp. 757-758.

⁴⁶⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 680.

⁴⁷⁰ *Ibidem*, p. 681

⁴⁷¹ Nessa perspectiva, tem-se uma espécie de interpretação estruturante da Constituição. Sobre o tema: “O método normativo-estruturante tem como premissa a existência de uma implicação necessária entre o programa da norma e o âmbito da norma, ou seja, entre os preceitos jurídicos e a situação real que eles tencionam regular, numa ‘vinculação tão estreita que a própria normatividade, [...] tradicionalmente vista como atributo essencial dos comandos jurídicos, parece ter-se evadido dos textos para buscar apoio fora do ordenamento e, assim, tornar eficazes os seus próprios normalizadores’ (COELHO, 2011, p. 149-150). (...)

hipóteses de competências complementares implícitas:

(1) *Competências implícitas complementares*, enquadráveis no programa normativo-constitucional de uma competência explícita e justificáveis porque não se trata tanto de alargar competências mas de aprofundar competências (ex.: quem tem competência para tomar uma decisão deve igualmente ter competência para a preparação e formação de decisão).

(2) *Competências implícitas complementares*, necessárias para preencher lacunas constitucionais patentes através da leitura sistemática e analógica dos preceitos constitucionais.

Segundo Gilmar Ferreira Mendes, “o sistema constitucional não repudia a ideia de competências implícitas complementares, desde que necessárias para colmatar lacunas constitucionais evidentes”⁴⁷².

No caso do Direito Constitucional Tributário brasileiro, a Constituição teve de prever expressamente, desde a redação originária, que o Poder Executivo poderia modular as alíquotas de determinados *impostos* (especialmente os reguladores), porque para essa espécie tributária, a regra é a de que a alíquota apenas pode estar prevista em lei, sem que ao Executivo seja dado participar da quantificação, em abstrato, da carga tributária.

No entanto, a Constituição foi omissa em relação às demais espécies tributárias – o que, dentro da doutrina dos poderes implícitos, equivale a uma inequívoca lacuna constitucional. Assim, para a segunda linha de pensamento aqui tratada, a omissão do legislador constituinte originário se deu não por significar que haveria ausência de competência ao Executivo para

A teoria estruturante do direito entende o trabalho jurídico como um processo que se realiza no tempo e os enunciados dos códigos legais apenas como textos de normas, ‘como expressões com “significância”, mas ainda não com “significado”, i. é, como pré-formas legislativas da norma jurídica, que por sua vez está por ser produzida no decurso temporal da decisão” (MÜLLER, 2013, p. 11). Para ela, o texto da norma na lei é somente um dado de entrada do processo de trabalho do intérprete, processo esse denominado concretização. A norma jurídica criada é, segundo Friedrich Müller, um conceito composto, pois está estruturada segundo o programa da norma e o âmbito da norma (2013, p. 11). Esse é o cerne da teoria estruturante do direito, que não foi conformada por abstrações teóricas, mas pela pesquisa realizada por Friedrich Müller na análise da prática jurídica da jurisprudência constitucional retirada das decisões dos tribunais, principalmente do Tribunal Constitucional Federal da Alemanha. Ele argumenta que são aspectos característicos da teoria estruturante do direito: ‘o esforço sintetizador, o procedimento empírico-pragmático tanto na metodologia como na linguística, o engajamento não partidário mas político em prol do Estado Social de Direito e da Democracia efetiva’ (MÜLLER, 2013, p. 12-13).

(...)

A jurisprudência constitucional demonstra que as normas que deve concretizar não satisfazem, muitas vezes nem remotamente, as exigências que a lógica formal tem de estabelecer como premissas maiores para poder trabalhar com elas por meio de conclusões silogísticas. As normas constitucionais não aparecem na prática como juízos hipotéticos logicados, como ordens idênticas a seu teor literal, senão como regulações que, além dos recursos metodológicos tradicionais, necessitam de numerosos elementos interpretativos procedentes da realidade social normatizada, que não podem ser extraídos mediante as regras clássicas de interpretação nem do preceito e de seu gênese, nem do contexto sistemático do significado. (MÜLLER, 2013, p. 20)” (MOTTA, Arthur Maciel. *A reserva de iniciativa legislativa do Poder Executivo no constitucionalismo democrático de 1988*. Dissertação. Brasília, 2014, pp. 65-66)

⁴⁷² MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 998.

ajustar as alíquotas das demais espécies tributárias, mas porque não haveria vedação a que ele participasse dessa modulação de alíquotas – desde que, é claro, houvesse previsão *legal* para tanto, nos termos do art. 150, I, da Constituição.

A questão é saber: por que, então, para os impostos seria necessária previsão constitucional expressa mitigando o rigor do art. 150, I, CF/88, e não para as demais espécies tributárias?

A resposta tem que ver com aspectos ligados à classificação das espécies tributárias e ao tipo de justiça relacionada a cada uma delas. Para tanto, deve-se rememorar duas categorizações clássicas na doutrina, a saber, a divisão entre tributos: *vinculados* e *não-vinculados*, de um lado; e *contributivos* e *comutativos*, de outro.

A primeira subdivisão relaciona-se à estrutura do fato gerador, mais especificamente à participação do Estado na configuração do fato gerador do tributo. Grosso modo, tributos vinculados (contraprestacionais) são aqueles nos quais o fato gerador se relaciona a uma atividade estatal, enquanto o fato gerador nos tributos não vinculados (não-contraprestacionais) independe de atividade do ente estatal. Como leciona Ricardo Lobo Torres, “os tributos podem ser classificados, inicialmente, em contraprestacionais e não-contraprestacionais, conforme se vinculem, ou não, à entrega de prestações de serviço ou de obra pública pelo Estado”⁴⁷³. No primeiro grupo, têm-se como exemplos de tributos vinculados as taxas e contribuições; no segundo, os impostos.

A segunda subdivisão refere-se ao valor ou à justificativa do tributo. Aqueles que se basearem na riqueza do contribuinte (princípio da capacidade contributiva) como justificativa serão os tributos contributivos, como é o caso dos impostos; os que se baseiam no princípio do custo-benefício ou da equivalência serão tributos comutativos (ou retributivos), como é o caso das taxas e contribuições⁴⁷⁴.

Nesse contexto, Ricardo Lobo Torres enuncia a sua classificação quadripartida nos seguintes termos⁴⁷⁵⁻⁴⁷⁶:

O tributo compreende o imposto, a taxa, a contribuição e o empréstimo compulsório. Imposto é o tributo que, fundado na capacidade contributiva, não se vincula a qualquer contraprestação do Estado. Taxa é o tributo que, baseado no princípio do

⁴⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. IV. – *Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 65.

⁴⁷⁴ *Ibidem*, pp. 65-66.

⁴⁷⁵ *Ibidem*, pp. 69.

⁴⁷⁶ Não se desconhece a existência de outras formas de classificação dos tributos, como as classificações bi, tri, ou quinquipartites, mas essa não é a preocupação deste estudo.

custo/benefício, remunera a atividade específica e divisível do Estado em favor do contribuinte. A contribuição, também fundada no princípio do custo/benefício ou apoiada na solidariedade, indeniza o Estado pelo gasto público do qual resulta benefício para o grupo social a que pertence o contribuinte. O empréstimo compulsório, fundado na capacidade contributiva, é o tributo desvinculado de atividades específicas do Estado e cobrado sob a promessa de restituição.

Há que se fazer uma ressalva, contudo: há contribuições que não propriamente descrevem uma atividade do Estado, mas do contribuinte, como por exemplo as contribuições devidas à Seguridade Social, com fundamento no art. 195 da CF/88, que tomam por base a receita ou faturamento (casos do PIS e COFINS) ou lucro líquido (caso da CSLL). Por esse motivo, nas próximas linhas, a justificativa para modulação de alíquotas pela Administração Pública excluirá essa subespécie de tributos, até porque sua natureza mais se aproxima de *impostos* com destinação especial – e, como será visto, para mitigação do rigor do art. 150, I, da CF/88, no caso dos impostos, há necessidade de expressa previsão constitucional.

Pois bem: no caso das taxas e contribuições, como se trata de tributos vinculados a atividade estatal e fundados na retributividade, o Estado deve ter meios de, através de sua cobrança, se ressarcir em relação aos custos da atividade envolvida (caso das taxas e contribuições de melhoria) ou financiar determinada atividade à qual a receita se vincula (contribuições em geral). Daí que o próprio ente estatal, nessas espécies tributárias, tem mais condições de valorar o quantum a ser arrecadado, como meio de *calibrar* ou *ajustar* o valor do tributo, para que a atividade por ele financiada não sofra de escassez de recursos (e, assim, inviabilize a atividade estatal), nem configure um meio de lucro ao Estado (e, assim, viole os princípios da moralidade, proporcionalidade e vedação ao confisco). Para tanto, evidentemente, a modulação da alíquota pelo Poder Executivo desempenha papel fundamental nessa atividade de ajuste do volume a ser arrecadado – *quantum* esse que, é claro, sempre deve ser limitado por lei, sob pena de descambar para o confisco.

Com efeito, no caso das taxas, por exemplo, a doutrina⁴⁷⁷ e jurisprudência têm

⁴⁷⁷ Nesse sentido, vale conferir a lição de HUMBERTO ÁVILA em parecer em anexo à ADI nº 5480:

“Desse modo, as taxas só podem ser instituídas em razão de atividade estatal relacionada ao contribuinte, devendo o seu valor manter não apenas uma relação de pertinência, mas também uma relação de equivalência com essa atividade. O contribuinte só pode ser considerado responsável pelos custos aos quais tenha dado causa e que lhe fazer individualmente imputáveis. Esses requisitos de validação das taxas fazem com que a sua instituição também dependa da observância de dois critérios adicionais.

Em primeiro lugar, o critério da cobertura especial de custos (*spezielles Kostendeckungsprinzip*), de acordo com o qual o montante da taxa não pode ultrapassar os custos concretos e individuais surgidos em razão da atuação administrativa. Como o custo da atuação estatal deve ser individualmente imputável ao contribuinte, a sua responsabilidade está limitada ao custo causado por sua atuação. (...)

Em segundo lugar, o critério da cobertura geral de custos (*generelles Kostendeckungsprinzip*), segundo o qual as receitas auferidas pelo Estado em decorrência da cobrança da taxa, em cada período, não podem ultrapassar os custos totais decorrentes da atividade administrativa.

(...)

Como as taxas são cobradas para cobrir os custos da atuação estatal direcionada ao contribuinte, se a receita

estabelecido que, por se tratar de tributo de caráter essencialmente retributivo quanto ao valor despendido pelo Estado, deve haver uma *razoável equivalência* entre o custo da taxa e valor despendido individualmente com o serviço público ou com o exercício do poder de polícia⁴⁷⁸. Além disso, o valor global a ser arrecadado a título de taxa jamais pode ultrapassar os custos totais do Estado com o desempenho da atividade que ensejou a sua instituição.

Da mesma forma, a doutrina tem estabelecido o caráter retributivo ou contraprestacional das contribuições, ao estabelecer que as contribuições sociais são caracterizadas como “a contraprestação devida pela assistência prestada pelo Estado a determinado grupo da sociedade, de que decorra benefício especial para o cidadão que dele participa”⁴⁷⁹; e que as contribuições de intervenção no domínio econômico são devidas “pelo benefício especial auferido pelo contribuinte em virtude da contraprestação de serviço público indivisível oferecida ao grupo social de que participa”⁴⁸⁰.

Nesse contexto, tem-se que, nos tributos contraprestativos, é natural que o Poder Público tenha maiores condições de averiguar se a atividade por ele desempenhada está sendo adequadamente remunerada ou custeada, seja pela taxa, seja pela contribuição em cobrança. Daí que, se é verdade que os custos da atividade desenvolvida devem ser remunerados por meio da cobrança de tributo com razoável grau de equivalência, nada melhor do que deixar a cargo do Poder Público a tarefa de calibrar o montante a ser tributado.

Trata-se, portanto, de nítida competência implícita complementar, uma vez que se trata de atividade adequada à prossecução dos fins e tarefas constitucionalmente atribuídos aos

auferida com a cobrança das taxas superar os custos da atividade estatal, as taxas não serão mais cobradas para cobrir os custos da atuação estatal direcionada ao contribuinte, mas para cobrir outros custos”.
(Disponível em www.stf.jus.br. Acesso em 05.01.2017)

⁴⁷⁸ Neste sentido, por exemplo, os trechos mais relevantes da ementa da medida cautelar na ADI 2551: “(...) TAXA: CORRESPONDÊNCIA ENTRE O VALOR EXIGIDO E O CUSTO DA ATIVIDADE ESTATAL. - A taxa, enquanto contraprestação a uma atividade do Poder Público, não pode superar a relação de razoável equivalência que deve existir entre o custo real da atuação estatal referida ao contribuinte e o valor que o Estado pode exigir de cada contribuinte, considerados, para esse efeito, os elementos pertinentes às alíquotas e à base de cálculo fixadas em lei. - Se o valor da taxa, no entanto, ultrapassar o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, dando causa, assim, a uma situação de onerosidade excessiva, que descaracterize essa relação de equivalência entre os fatores referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido do contribuinte, de outro), configurar-se-á, então, quanto a essa modalidade de tributo, hipótese de ofensa à cláusula vedatória inscrita no art. 150, IV, da Constituição da República. Jurisprudência. Doutrina. (...)” (ADI 2551 MC-QQ, Relator Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 02/04/2003, DJ 20-04-2006 PP-00005 EMENT VOL-02229-01 PP-00025)

⁴⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 517.

⁴⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 618.

órgãos estatais (que devem manter um razoável grau de proporção entre o custo da atividade e sua remuneração). Afinal, se o Poder Executivo está mais próximo do desempenho da atividade a ser custeada, conseqüentemente é esse o Poder com mais capacidade institucional para fixar e graduar a alíquota do tributo (sempre, é claro, observados critérios e um patamar estabelecidos por lei)⁴⁸¹.

Em outras palavras, se ao Poder Executivo deve ser dada uma função de tal magnitude (manter um justo fator ou razoável equivalência entre o custo do tributo e o valor despendido individualmente com o serviço público ou com o exercício do poder de polícia), ao mesmo Poder Executivo deve ser igualmente dada competência, em igual magnitude, para a preparação e formação de decisão a ser tomada – no caso, a graduação da alíquota.

⁴⁸¹ Neste sentido, a lição de Silvia Faber Torres:

“Retornando especificamente aos tributos contraprestacionais, evidencia-se, aqui, de forma mais clara, a necessidade do detalhamento de sua regulação por outro tipo de norma que não a lei parlamentar. E isto porque tais exações remuneram atividades específicas da Administração, a quem cabe a tomada de decisões ponderadas, operando-se um aumento ou uma redução em sua atuação normativa conforme o caso concreto.

A legalidade concernente à contraprestação financeira da atividade administrativa, confiada ao âmbito do direito tributário, vai se flexibilizar cada vez que se aproximar da legalidade administrativa. Seja porque a atuação administrativa não se encontra definida minuciosamente na legislação formal, seja ainda, porque a progressiva indeterminação e abertura densificadora da normatividade a favor da Administração Pública lhe confere um crescente ativismo na revelação e construção das soluções concretas e regulamentares, como se viu no capítulo precedente. A não se compadecer com a morosidade do processo legislativo, a adoção de medidas adequadas às dinâmicas necessidades sociais dilata certamente a atuação regulamentar, o que sempre será permeado pela ponderação dos valores e interesses em jogo. A reboque, em certa medida, da Administração Fiscal.

Ora se os tributos contraprestacionais se fundam no exercício do poder de polícia sobre atividades mais e mais complexas; na prestação de serviços públicos que acompanham uma realidade excessivamente dinâmica e de múltiplos interesses, devendo, inclusive, incondicional observância aos direitos fundamentais; na realização de obra pública de que decorra valorização do imóvel; ou ainda, na hipótese de custeio de riscos sociais e econômicos, com benefício especial para um grupo determinado, é patente a necessidade de reconhecer-se também maleabilidade à legalidade tributária, que não terá como detalhar especificamente todas as atividades administrativas financiadas pelo tributo vinculado.

Em uma palavra, a indeterminação dos próprios fatos que vêm a gerar a incidência tributária – exercício do poder de polícia, serviço público cada vez mais complexo e cambiante, obra pública realizada pela Administração e a ocorrência de riscos sociais e econômicos – provoca a indeterminação dos elementos identificadores e quantificadores dos tributos que os financiam, os quais, pela sua impossibilidade de regulação legal exaustiva, serão preenchidos pela posterior interpretação ou mesmo ponderação da Administração fiscal. (...)

As taxas constituem a espécie tributária que talvez mais se coadune com a flexibilização da reserva absoluta da lei tributária, haja à vista remunerarem atividades estatais específicas, que dependem, hoje, como já destacado, menos de uma ‘tipificação legal fechada’, do que da complementação do poder regulamentar e mesmo do planejamento administrativo, resultando de decisões ponderadas com os princípios e valores vigentes no Estado Democrático de Direito e suas figurações. (...)

Mas o princípio da reserva de lei que informa as genuínas contribuições sociais de natureza finalística pode ser entendido dentro de sua modalidade mais flexível, de modo a viabilizar o atendimento da finalidade constitucionalmente definida. As finalidades sociais agasalhadas pela Constituição dependem, não raro, da aferição de dados e elementos que não são passíveis de apreensão pela lei parlamentar, por isso que conferida ao regulamento, pela mais proximidade da administração fiscal à realidade concreta e pela maior maleabilidade deste instrumento normativo.” (TORRES, Silvia Faber. *A flexibilização do princípio da legalidade no Direito do Estado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2012, pp. 316-317, 320 e 346.)

Esse mesmo raciocínio pode ser extrapolado para as demais espécies classificadas como tributos vinculados (a exemplo das contribuições – exceto, como já falado, àquelas devidas à seguridade social), na medida em que a exigência a finalidade da aplicação dos recursos sirva como justificativa para que o Poder Executivo possa ajustar a alíquota dos tributos, ou até mesmo suspenda sua arrecadação⁴⁸².

Assim se dava, por exemplo, na vigência da EC nº 01/1969 quanto ao valor do salário-educação, cuja alíquota era graduada pelo Poder Executivo nos termos da Lei nº 4.440/1964⁴⁸³. Ao apreciar a constitucionalidade do diploma normativo, o Plenário do STF validou o dispositivo que permitia ao Governo Federal ajustar as alíquotas dessa contribuição⁴⁸⁴.

⁴⁸² Uma ressalva deve ser feita: parte-se aqui do pressuposto, ainda não pacífico em doutrina e jurisprudência, de que o produto da arrecadação das taxas e das contribuições deve ser integralmente direcionado ao financiamento da atividade que lhes deu causa (excepcionada, aí, é claro, a desvinculação das receitas constitucionalmente admitida – art.

⁴⁸³ Confira-se a redação dos principais dispositivos da Lei nº 4.440/1964:

“Art. 1º é instituído o salário-educação devido pelas empresas vinculadas à Previdência Social, representado pela importância correspondente ao custo do ensino primário dos filhos dos seus empregados em idade de escolarização obrigatória e destinado a suplementar as despesas públicas com a educação elementar.

Art. 2º O custo atuarial do ensino primário, para os efeitos do artigo 1º desta lei, será calculado sob a forma de quota percentual, com base no salário-mínimo local, arredondando este para múltiplo de mil seguinte.

Art. 3º O salário-educação será estipulado pelo sistema de compensação do custo atuarial, cabendo a todas as empresas recolher, para esse fim, ao Instituto ou Instituições de Aposentadoria e Pensões a que estiverem vinculados. Em relação a cada empregado, qualquer que seja o seu estado civil e o número de seus filhos, a contribuição que for fixada em correspondência com o valor da quota percentual referida no art. 2º.

§ 1º A contribuição de que trata este artigo corresponderá a percentagem incidente sobre o valor do salário-mínimo multiplicado pelo número total de empregados da empresa, observados os mesmos prazos de reconhecimento, sanções administrativas e penais e demais dados estabelecidos com relação às contribuições destinadas ao custeio da Previdência Social.

(...)

Art. 8º Ficam assim fixados, pelo período, de três anos, as idades e valores efetivos a esta Lei:

I - 7 a 11 anos de idade a escolarização obrigatória, a que se refere o art. 1º;

II - Sete por cento do salário-mínimo para a quota percentual referida no art. 2º;

III - Dois por cento para a contribuição pelas empresas nos termos do art. 3º, § 1º.

§ 1º Se, findo o período previsto neste artigo, não forem, por decreto do Governo Federal, revistas as idades e valores nele fixados, estes continuarão em vigor até o novo decreto.

§ 2º A qualquer alteração das idades ou das porcentagens referidas nos incisos I, II e III deste artigo, deverá corresponder proporcionalmente as das outras, a fim de que seja assegurado o equilíbrio do sistema de custeio.”

⁴⁸⁴ Veja-se a ementa:

TRIBUTÁRIO. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. PERÍODO ANTERIOR À LEI N.º 9.424/96. ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE, EM FACE DA EC 01/69, VIGENTE QUANDO DA EDIÇÃO DO DECRETO-LEI N.º 1.422/75, POR OFENSA AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA, CONSAGRADO NOS ARTS. 153, § 2.º, E 178, E AO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DA DELEGAÇÃO DE PODERES, PREVISTO NO ART. 6.º, PARÁGRAFO ÚNICO. ALEGADA CONTRARIEDADE, AINDA, AO ART. 195, I, DA CF/88. CONTRIBUIÇÃO QUE, DE RESTO, FORA REVOGADA PELO ART. 25 DO ADCT/88. Contribuição que, na vigência da EC 01/69, foi considerada pela jurisprudência do STF como de natureza não tributária, circunstância que a subtraiu da incidência do princípio da legalidade estrita, não se encontrando, então, na competência do Poder Legislativo a atribuição de fixar as alíquotas de contribuições extratributárias. O art. 178 da Carta pretérita, por outro lado, nada mais fez do que conferir natureza constitucional à contribuição, tal qual se achava instituída pela Lei n.º 4.440/64, cuja estipulação do respectivo quantum debeat por meio do sistema de compensação do custo atuarial não poderia ser cumprida senão por meio de levantamentos feitos por agentes da Administração, donde a fixação da alíquota haver ficado a cargo do

Embora, segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, na ordem constitucional anterior a contribuição ao salário-educação não tivesse natureza tributária, o raciocínio utilizado naquele julgamento é, *mutatis mutandis*, o mesmo que se pretende enunciar aqui, qual seja: a estipulação do respectivo *quantum debeatur* (global ou específico) do tributo contraprestacional (ou com destinação preestabelecida) pode implicar a atribuição – mais propriamente, um *poder-dever* – ao Poder Executivo de fixação, segundo critérios legais preestabelecidos, da alíquota do tributo.

Quanto ao argumento da impossibilidade de delegação normativa por força do art. 25 do ADCT (exposto no tópico anterior), vale notar que o próprio Supremo Tribunal Federal o mitigou ao tratar da constitucionalidade do salário-educação antes da Lei nº 9.424/1996 no julgamento do RE nº 272.872. Na ocasião, o Plenário do STF definiu que a Constituição de 1988 recepcionou o encargo como contribuição social, de natureza inequivocamente tributária, mantendo, contudo, a disciplina jurídica editada de acordo com a ordem constitucional pretérita – ou seja, na qual se admitia a graduação de alíquotas pelo Poder Executivo⁴⁸⁵.

Em suma, tratando-se de competência implícita nos tributos vinculados, os motivos acima enunciados levam à conclusão de que é desnecessário que a Constituição Federal preveja expressamente a possibilidade de o Poder Executivo graduar as alíquotas de taxas e contribuições – situação, contudo, que não se reproduz no caso dos tributos não vinculados, uma vez que a razão de sua cobrança não é o custeio de uma atividade estatal, e sim a capacidade

Chefe do Poder Executivo. Critério que, todavia, não se revelava arbitrário, porque sujeito à observância de condições e limites previstos em lei. A CF/88 acolheu o salário-educação, havendo mantido de forma expressa -- e, portanto, constitucionalizado --, a contribuição, então vigente, a exemplo do que fez com o PIS-PASEP (art. 239) e com o FINSOCIAL (art. 56 do ADCT), valendo dizer que a recepcionou nos termos em que a encontrou, em outubro/88. Conferiu-lhe, entretanto, caráter tributário, por sujeitá-la, como as demais contribuições sociais, à norma do seu art. 149, sem prejuízo de havê-la mantido com a mesma estrutura normativa do Decreto-Lei n.º 1.422/75 (mesma hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota), só não tendo subsistido à nova Carta a delegação contida no § 2.º do seu art. 1.º, em face de sua incompatibilidade com o princípio da legalidade a que, de pronto, ficou circunscrita. Recurso não conhecido. (RE 290079, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 17/10/2001, DJ 04-04-2003 PP-00040 EMENT VOL-02105-06 PP-01021)

⁴⁸⁵ Vale conferir a ementa do julgado:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. RECEPÇÃO. (1) O salário-educação, na vigência da EC 01/69 (art. 178), foi considerado constitucional. (2) A CF/88 recepcionou o referido encargo como contribuição social destinada ao financiamento do ensino fundamental (art. 212, §5º), dando-lhe caráter tributário. Essa recepção manteve toda a disciplina jurídica do novo tributo, legitimamente editada de acordo com a ordem pretérita. (3) O art. 25 do ADCT revogou todas as delegações de competência outorgadas ao Executivo, sobre a matéria reservada ao Congresso Nacional, mas não impediu a recepção dos diplomas legais legitimamente elaborados na vigência da Constituição anterior, desde que materialmente compatíveis com a nova Carta. (4) Até a publicação da Lei nº 9.424/96, o salário-educação continuou regido pelas regras construídas no sistema precedente. (5) Recurso não conhecido” (RE 272872, Relator Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 04/04/2001, DJ 10-10-2003 PP-00021 EMENT VOL-02127-02 PP-00301 RTJ VOL-00191-01 PP-00271)

contributiva do particular.

Daí que, nos impostos, foi necessário que o legislador constituinte previsse, expressamente, a mitigação do rigor do art. 150, I, da Constituição.

E por que fez assim? Porque as exceções expressamente previstas no art. 153, § 1º, da Constituição referem-se aos impostos ordinatórios (ou regulatórios), que possuem uma nítida vocação extrafiscal, hipótese em que a capacidade contributiva deixa de ser o critério mais relevante.

E o que isso significa? Significa dizer que, nos tributos não vinculados, a exemplo dos impostos, em que a capacidade contributiva é a tônica e a justificativa de sua instituição, é necessário haver autorização constitucional expressa para que o Poder Executivo module as alíquotas ou bases de cálculo. Por outro lado, nos tributos não vinculados, tal autorização expressa é desnecessária, embora não seja vedada a previsão constitucional (como acontece, por exemplo, na CIDE-combustíveis – art. 177, § 4º, I, “b”, CF/88).

Isso – repita-se – não significa dizer que o Poder Executivo poderia graduar as alíquotas independentemente de lei nas taxas e contribuições. Pelo contrário: o comando do art. 150, I, CF/88 continua indubitavelmente presente. Assim, para os tributos contraprestacionais, embora não haja necessariamente autorização constitucional expressa⁴⁸⁶, o Poder Executivo pode alterar as alíquotas de tributos, desde que tal prerrogativa seja prevista em lei que estabeleça os limites e critérios para tal modulação.

Embora não com a mesma argumentação, vale notar a posição de Ricardo Lobo Torres, que tem reconhecido que, nos últimos tempos, a legalidade tributária vem sofrendo sensível flexibilização nos tributos contraprestacionais⁴⁸⁷:

O princípio da legalidade, máxime no que concerne aos tributos contraprestacionais – nomeadamente as taxas e as contribuições especiais – vem sofrendo sensível flexibilização nas últimas décadas, em decorrência de alguns fatos notáveis: a maior extensão do poder regulamentar da Administração, a expansão da técnica legislativa apoiada em conceitos indeterminados, a imprevisibilidade e a ambivalência da sociedade de riscos, a judicialização da política.

As contribuições sociais e econômicas, quando não atreladas às definições de impostos, como acontece com aquelas que têm as características de impostos com destinação especial (COFINS, PIS/PASEP), também se baseiam em conceitos indeterminados. A transposição das contribuições sociais do campo da parafiscalidade para a tributação, operada magicamente pela CF 88, não tem o condão de transferir para tais ingressos a lógica da legalidade dos impostos que garante os direitos individuais. Por isso mesmo é que Marco Aurélio Greco, um dos poucos tributaristas brasileiros que recusam o figurino da ‘legalidade estrita e tipicidade fechada’, desloca o estudo do tema das contribuições sociais da análise de sua natureza jurídica para o

⁴⁸⁶ Com exceção da CIDE-combustíveis, para a qual há autorização expressa no art. 177, § 4º, I, “b”, CF.

⁴⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, pp. 565-566.

do ‘regime de controle a que elas estão submetidas (...) que não é idêntico ao tributário’.

No Brasil a profunda reforma do Estado operada nos últimos anos, com o objetivo precípua de adaptá-lo à sociedade de risco, tem levado à recente criação de inúmeros ingressos financeiros que devem ser examinados sob a ótica que repulsa a ideia de legalidade ‘estrita’, pois incidem sobre atividades extremamente complexas e cambiantes tecnologicamente, que tornaram impossível o fechamento dos conceitos indeterminados em que se expressam os respectivos fatos geradores, tudo o que conduz à atividade regulamentar da Administração e à judicialização da política.”

Como visto no tópico anterior, Luís Eduardo Schoueri, parece ser inicialmente contrário à delegação em matéria tributária. O referido jurista defende que o modelo brasileiro de legalidade tributária previsto no art. 150, I, da Constituição, não é redundante em relação à legalidade geral prevista no art. 5º, II, do texto constitucional. Para o jurista, a exigência da legalidade tributária, nesse contexto, não abre espaço à delegação em branco da função legislativa para a Administração Pública⁴⁸⁸.

Por outro lado, Schoueri admite a possibilidade de o Poder Legislativo prever, na lei, a existência de atos administrativos como condição para o surgimento da obrigação tributária. Nessa categoria, são admissíveis tanto o ato administrativo que apenas declara um fato jurídico, como o ato administrativo que aparece como condição legal para aplicabilidade da lei⁴⁸⁹. Nessa

⁴⁸⁸ “Efetivamente, ao comparar o texto do artigo 5º, com o do artigo 150, nota-se que o constituinte não foi redundante quando tratou da matéria tributária: se em geral um comportamento será exigido ‘em virtude’ de uma lei, nas questões tributárias, tem-se a exigência de a obrigação estar prevista na própria lei. Não há espaço para delegação. Será a lei o fundamento imediato da exigência. Ao legislador cumpre definir o antecedente e o consequente da norma tributária” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 304).

⁴⁸⁹ “Isso não significa, entretanto, que não possa o legislador prever a existência de atos administrativos como condição para o surgimento da obrigação tributária. A hipótese tributária pode incluir, assim, a manifestação da administração. A distinção pode ser tênue, mas merece atenção, à vista da Legalidade. Uma coisa é o papel do Poder Executivo na criação do tributo (ou na definição de sua hipótese), que é reservado ao legislador, sem qualquer delegação. Outra situação é o legislador, ao descrever a hipótese tributária, incluir atos da Administração. Estes já não aparecem, nesse caso, em sua função normativa, mas como meros fatos jurídicos que, em conjunto com outros tantos fatos previstos na hipótese, dão por concretizado o fato jurídico tributário. Há que se considerar, ainda, situação mais delicada: aquela em que o legislador descreve uma hipótese que somente pode ser concretizada se a Administração se pronunciar, dando condições para que se aplique a lei. Noutras palavras, se, por um lado, não parece haver dúvidas de que ao Princípio da Legalidade causa repulsa delegação, por parte do Poder Legislativo, da prerrogativa de fixar qualquer elemento próprio de um tributo, por outro lado importa reconhecer circunstâncias em que a lei tributária parece exigir, para ser aplicável, um ato emanado da administração, seja este em sua feição de fato jurídico, seja como condição de aplicabilidade da lei. Um exemplo óbvio está no campo das taxas: sendo estas cobradas em função de atividades da Administração Pública, não há como negar a atuação desta para o surgimento da obrigação tributária. Mas também em caso de impostos, pode-se cogitar a exigência de ato administrativo. Tal é o caso da listagem, pelas autoridades tributárias, das jurisdições tidas por paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados. Se a lei n. 9.430/96 trouxe critérios para a sua identificação, estes acabam por exigir o conhecimento de legislações estrangeiras. Imediata, então, a dificuldade: conquanto a ninguém seja dado desconhecer a legislação brasileira, forçoso reconhecer que o mesmo não pode ser afirmado em relação ao direito estrangeiro. Com efeito, reconhece o artigo 14 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro não ser dever funcional do magistrado ter ciência de norma alienígena, facultando-lhe exigir das partes, em caso de desconhecimento do direito estrangeiro, a prova de seu texto e vigência. Ora, se o ordenamento nem sequer exige do Poder Judiciário o conhecimento da legislação estrangeira, tanto mais irrazoável exigi-lo dos contribuintes. É nesse ponto que se compreende a função da *black list*, veiculada por

acepção, o modelo de legalidade tributária exposto por Schoueri aproxima-se daquele defendido neste estudo (embora, como exposto, seja necessário destacar que o referido jurista é contrário à delegação em matéria de obrigação tributária).

Prosseguindo com outro argumento, um interessante paralelo pode ser formado, como meio de argumentar, ainda, a favor da possibilidade de graduação das alíquotas dos tributos vinculados pelo Poder Executivo. É que tal atividade, quando prevista em lei que estabeleça os parâmetros máximos de cobrança e critérios para aplicação, poderia equivaler a uma isenção (parcial ou total) do tributo, concedida, no caso, pela autoridade administrativa.

A isenção, vale lembrar, sempre decorre de lei (art. 150, § 6º, CF/88)⁴⁹⁰, que deve especificar “as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração” (art. 178, CTN), podendo “ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.” (art. 178, parágrafo único, CTN). Ademais, a isenção pode ser efetivada em caráter geral ou, inclusive, por meio de atividade administrativa (art. 179, CTN)⁴⁹¹.

Ou seja: uma vez definido em lei que as alíquotas possíveis são tais e quais, a serem posteriormente definidas pelo Poder Executivo, em atenção a parâmetros também predefinidos em lei, a autoridade administrativa, exercendo seu poder-dever de explicitação do comando legal que concede a isenção (total ou parcial), poderia categorizar os contribuintes em tais e quais alíquotas, ou defini-las para a generalidade ou para grupos de contribuintes atingidos pelo tributo.

O que se quer dizer é que a disciplina da matéria das isenções pelo Código Tributário Nacional equivale, em alguma medida, à possibilidade de graduação de alíquotas pela

ato da administração, enquanto vera condição de aplicabilidade da lei. É a lista que, ao apresentar, tanto aos contribuintes quanto aos próprios agentes fazendários, a relação de jurisdições que atendem aos requisitos da legislação brasileiros, torna possível a aplicação da lei. Vale ver que o ato administrativo, no caso, não inova na matéria. Nada diz acerca da regra matriz; sem sua edição, entretanto, não há como a lei ser aplicada.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, pp. 305-306).

⁴⁹⁰ Constituição Federal de 1988: “Art. 150. (...) § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993](#))”

⁴⁹¹ CTN: “Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.”

autoridade administrativa – ainda que com algum grau de normatividade, com caracteres de abstração e generalidade.

Por fim, ao argumento de Rosenblatt quanto ao modelo de Estado e de separação de poderes adotado pela Constituição de 1988 vedar a delegação normativa, podem-se contrapor não só os novos conceitos de Estado de Direito e separação de poderes expostos no capítulo inicial, como também os seis pressupostos de Marcílio da Silva Ferreira Filho, quanto à nova configuração do poder regulamentar dentro do modelo de interpenetrações de funções no Estado brasileiro. Basicamente, os pressupostos são os seguintes⁴⁹²:

- a) o princípio da separação de poderes não é óbice à atuação normativa da Administração pública, e sim reforço a essa atividade, na medida em que há interatividade entre as funções dos diversos poderes – não se deve negar genericamente a existência da função regulamentar, mas buscar parâmetros para evitar a usurpação da função legislativa, que possui natureza diversa⁴⁹³. Não se trata de abrir um caminho infinito à atuação do Poder Executivo para substituir o legislador, nem de inviabilizar uma nova construção teórica sobre o tema. Nem tanto, nem tão pouco, mas sim o caminho do meio;
- b) inovar no ordenamento jurídico é diferente de criação direitos e obrigações – a inovação tem por pressuposto a inserção de algo não existente até o momento, mas não resulta necessariamente na criação de um direito, de um dever ou de uma obrigação diretamente. A inovação pode se referir a aspectos relevantes do direito, dever ou obrigação (p. ex.: o modo ou prazo de seu cumprimento). Em outras palavras, toda norma jurídica decorrente da interpretação do texto regulamentar que

⁴⁹² FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. *Poder regulamentar: aspectos controvertidos no contexto da função regulatória*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 228-235.

⁴⁹³ Um interessante argumento pode ser extraído da lição de Marco Aurélio Greco, que fornece interessante critério para distinguir entre os espaços próprios para a função legislativa e a função normativa (ou regulamentar) da Administração Pública em matéria de IPI:

“Com relação à dimensão da alíquota, é importante distinguir dois atos que se reúnem neste modelo:

a) ato de fixação da alíquota (reservado à lei) que se desdobra em:

(1) fixação da alíquota de referência, aplicável ao produto até que ocorra evento superveniente; e

(2) fixação de uma faixa de percentuais (limites) delimitada em função da alíquota de referência;

b) ato de alteração (dentro da faixa) da alíquota aplicável, que pode ocorrer por ato do Poder Executivo.

A função legislativa é exercida e esgota-se no momento da edição da lei que institui o imposto, fixa a alíquota adequada a cada produto tributado e determina – em função dela – a faixa pertinente de alíquotas dentro da qual o Executivo pode exercer sua competência.” (GRECO, Marco Aurélio. Alíquota de IPI: Controlar o decreto de fixação e a ação administrativa de aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues. TÔRRES, Heleno Taveira. (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário – estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 933)

Vale destacar que o referido jurista é contrário à delegação normativa tributária para outras espécies além das expressamente previstas no texto constitucional. No entanto, suas lições para o IPI podem ser transportadas para proveito na teoria sustentada neste estudo.

não seja mera repetição do texto legal é norma com caráter inovador. Por outro lado, a criação de um direito, dever ou obrigação é hipótese mais específica, estando contida dentro da categoria “inovação”, ou seja: nem toda inovação normativa jurídica consiste na criação de um direito, dever ou obrigação;

- c) o art. 25, I, do ADCT não é óbice à função normativa desenvolvida pela Administração Pública, nem inviabiliza a atribuição de competência regulamentar dentro dos limites legais e constitucionais – relembrando, o art. 25, I, do ADCT revogou os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional no tocante a ação normativa. No entanto, o dispositivo não impede a criação de um modelo teórico sobre a competência regulamentar. Na verdade, o citado art. 25, I, do ADCT, trata de revogação de leis produzidas em contexto específico, distinto do cenário democrático da Constituição de 1988. O dispositivo funciona, assim, como cláusula de reinstituição do princípio democrático, em contraposição ao período político anterior. A partir da nova Constituição, então, nada impede que o Legislativo delegue parcelas da normatização de matérias à Administração Pública;
- d) o Direito não pode ser dissociado da realidade social – a função estatal se alterou ao longo dos anos, de modo que o Direito (e as teorias do poder regulamentar) também podem ser repensadas para viabilizar a adequação dos fatos sociais;
- e) a sistematização doutrinária não impede a reinterpretação e adequação das espécies de regulamento – o jurista não deve necessariamente ficar preso a categorias jurídicas predefinidas pela doutrina (p. ex., regulamentos executivos, delegados, autônomos etc.), principalmente quando tais categorias não mais correspondem à realidade;
- f) é possível falar em mutação constitucional no tocante aos contornos da legalidade – se é verdade que o texto da Constituição não se alterou, é verdade que a doutrina e a jurisprudência, especialmente do STF, tem dado novo significado à legalidade na seara administrativa⁴⁹⁴. E esses novos contornos da legalidade administrativa, especialmente com o desenvolvimento do Estado Regulatório, sem dúvida,

⁴⁹⁴ O fenômeno da mutação constitucional é complexo, e defini-lo fugiria ao escopo deste trabalho. Para fins informativos, cabe apenas destacar que as mutações constitucionais constituem “alterações no sentido e no alcance da norma constitucional, promovidas por interpretação e sem a correspondente modificação do texto constitucional” (BOTELHO, Nadja Machado. *Mutação constitucional: a Constituição viva de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 205).

influenciaram a tomada de posição do STF quanto à mitigação da legalidade tributária em relação ao que classicamente pensava a doutrina⁴⁹⁵. No Direito Tributário, embora não se tenha registro propriamente de precedentes do STF impedindo o poder de complementação normativa pelo Poder Executivo em matéria tributária, é possível dizer que a jurisprudência vem se firmando em sentido contrário ao da doutrina clássica da legalidade estrita ou da “tipicidade cerrada”, como será visto mais abaixo.

Nessa perspectiva, “desde que a atividade regulamentar seja exercida de forma adequada, pode-se afirmar que o próprio regulamento passa a ser, em conjunto com a lei ordinária, um meio de proteção da segurança jurídica e da liberdade do contribuinte”⁴⁹⁶.

Colocadas as premissas, passa-se a analisar como se comportou a jurisprudência do STF em matéria de delegação tributária.

3.3 A posição da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

A jurisprudência do STF, embora não tenha se valido de razões idênticas às anteriormente expostas, aparentemente tem seguido o racional da segunda linha argumentativa, isto é, permitindo mitigações ao rigor do art. 150, I, da Constituição, mesmo sem autorização expressa do legislador Constituinte, em ao menos três ocasiões.

3.3.1 O caso SAT.

No RE nº 343.446, em 20/10/2003, estava em jogo definir se era constitucional o dispositivo legal que instituiu a contribuição ao custeio do Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), tributo cujas alíquotas variavam em três faixas (1%, 2% ou 3%) de acordo com o grau de risco *leve*, *médio* ou *grave* da “atividade preponderante” da empresa, sendo que o enquadramento do contribuinte em uma dessas categorias dependeria de ato normativo

⁴⁹⁵ AMENDOLA, Antonio Carlos de Almeida. Op. cit., pp. 87-111.

⁴⁹⁶ AMENDOLA, Antonio Carlos de Almeida. Op. cit., p. 55.

infralegal. O texto da lei em exame era o seguinte:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

(...)

§ 3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.

Na ocasião, o STF reputou constitucional o § 3º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, que delegou ao Ministério do Trabalho e da Previdência Social a possibilidade de alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito dessa contribuição, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.

O voto do Ministro relator Carlos Velloso estabeleceu os seguintes critérios para aferir a constitucionalidade da norma regulamentar: “a) a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso; b) o Congresso fixa *standards* ou padrões que limitam a ação do delegado; c) razoabilidade da delegação”.

No caso, a contribuição ao SAT foi regulamentada pelos Decretos nº 356/1991, 612/1992 e 2.173/1997, sendo que o último considerou a atividade preponderante na empresa tendo em conta o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos ou médicos residentes (art. 26, § 1º).

No julgamento, prevaleceu o entendimento de que não teria havido delegação pura e simples ao regulamento, mas que a própria lei já previa todos os elementos da obrigação tributária, de modo que não se estaria a ferir o princípio da legalidade tributária previsto no art. 150, inciso I, da Constituição da República. De fato, as alíquotas do SAT já estavam todas previstas na lei, bastando à Administração Pública enquadrar os contribuintes nos conceitos (com razoável grau de indeterminação) de risco leve, médio ou grave. Embora não se trate, propriamente, de uma delegação como definido neste estudo, o julgamento do caso SAT foi importante para lançar as bases que seriam seguidas pela jurisprudência futura do STF na temática da delegação.

Além da justificativa presente no voto do relator, há ainda dois outros pontos que valem

comentário a respeito da validade da delegação prevista no caso SAT.

Em primeiro lugar, a contribuição, no caso, tem nítido perfil de taxa, na medida que demanda mais intervenção estatal para custeio do Seguro de Acidente de Trabalho a empresa na qual se verifica maior incidência de acidentes laborais em decorrência dos riscos ambientais do trabalho. Logo, nada mais justo do que ratear o custeio do SAT por meio de um critério que onere, em maior grau, as empresas ou setores que mais demandam a atividade do Estado. Conforme defende Ricardo Lobo Torres, não seria justo repassar o financiamento do SAT a toda a sociedade, sendo o caso de as próprias empresas cobrirem os riscos de acidente de trabalho por meio de uma contribuição específica⁴⁹⁷.

Em segundo lugar, a variação de alíquotas do SAT possui nítido caráter extrafiscal, uma vez que permite que o empresário invista em programas e mecanismos de redução de acidentes de trabalho em sua empresa para buscar adequar-se à ao grau de risco mais baixo previsto na lei.

Portanto, embora não tenha apreciado a questão sob todas essas justificativas, pode-se dizer que o julgamento do RE nº 343.446 foi um primeiro passo para definir a possibilidade de delegação tributária, na forma defendida por este estudo, uma vez que, no caso, houve expressa atribuição de competência à Administração Pública para enquadrar as categorias de contribuintes nas faixas de risco previstas em lei.

3.3.2 Ações diretas de inconstitucionalidade nº 4.697 e nº 4.762.

Em 2016, o Supremo Tribunal Federal foi novamente chamado a analisar, no julgamento dos recursos extraordinários nº 838.284 e nº 704.292 e das ações diretas de inconstitucionalidade nº 4.697 e nº 4.762, se seriam válidos dispositivos de lei delegavam ao regulamento a definição dos valores exatos de taxa para Anotação da Responsabilidade Técnica e de contribuições devidas a Conselhos Profissionais de atividade regulamentada.

A ADI nº 4697, relatada pelo Min. Edson Fachin, foi proposta pela Confederação Nacional das Profissões Liberais – CNPL para questionar a constitucionalidade dos arts. 3º, 4º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10 e 011, da Lei nº 12.514/2011, com a seguinte redação:

Art. 3º - As disposições aplicáveis para valores devidos a conselhos profissionais,

⁴⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 515.

quando não existir disposição a respeito em lei específica, são as constantes desta Lei. Parágrafo único - Aplica-se esta Lei também aos conselhos profissionais quando lei específica: I - estabelecer a cobrança de valores expressos em moeda ou unidade de referência não mais existente; II - não especificar valores, mas delegar a fixação para o próprio conselho.

Art. 4º - Os Conselhos cobrarão: I - multas por violação da ética, conforme disposto na legislação; II - anuidades; e III - outras obrigações definidas em lei especial.

Art. 6º - As anuidades cobradas pelo conselho serão no valor de: I - para profissionais de nível superior: até R\$ 500,00 (quinhentos reais); II - para profissionais de nível técnico: até R\$ 250,00 (duzentos e cinquenta reais); e III - para pessoas jurídicas, conforme o capital social, os seguintes valores máximos: a) até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais): R\$ 500,00 (quinhentos reais); b) acima de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) e até R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais): R\$ 1.000,00 (mil reais); c) acima de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) e até R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais): R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais); d) acima de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) e até R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais): R\$ 2.000,00 (dois mil reais); e) acima de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e até R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais): R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais); f) acima de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) e até R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais): R\$ 3.000,00 (três mil reais); g) acima de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais): R\$ 4.000,00 (quatro mil reais).

§ 1º - Os valores das anuidades serão reajustados de acordo com a variação integral do Índice Nacional de Preços ao Consumidor - INPC, calculado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, ou pelo índice oficial que venha a substituí-lo.

§ 2º - O valor exato da anuidade, o desconto para profissionais recém-inscritos, os critérios de isenção para profissionais, as regras de recuperação de créditos, as regras de parcelamento, garantido o mínimo de 5 (cinco) vezes, e a concessão de descontos para pagamento antecipado ou à vista, serão estabelecidos pelos respectivos conselhos federais.

Art. 7º - Os Conselhos poderão deixar de promover a cobrança judicial de valores inferiores a 10 (dez) vezes o valor de que trata o inciso I do art. 6º.

Art. 8º - Os Conselhos não executarão judicialmente dívidas referentes a anuidades inferiores a 4 (quatro) vezes o valor cobrado anualmente da pessoa física ou jurídica inadimplente.

Parágrafo único - O disposto no caput não limitará a realização de medidas administrativas de cobrança, a aplicação de sanções por violação da ética ou a suspensão do exercício profissional.

Art. 9º - A existência de valores em atraso não obsta o cancelamento ou a suspensão do registro a pedido.

Art. 10 - O percentual da arrecadação destinado ao conselho regional e ao conselho federal respectivo é o constante da legislação específica.

Art. 11 - O valor da Taxa de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, prevista na Lei no 6.496, de 7 de dezembro de 1977, não poderá ultrapassar R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais).

Parágrafo único - O valor referido no caput será atualizado, anualmente, de acordo com a variação integral do Índice Nacional de Preços ao Consumidor - INPC, calculado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, ou índice oficial que venha a substituí-lo.

Como fundamentos, o Requerente alegou, em síntese, que:

- a) a lei padecia de inconstitucionalidade formal, eis que não haveria pertinência temática entre a Medida Provisória (MP) nº 536/2011, que versava sobre as atividades do médico residente, e o tema das contribuições devidas aos conselhos profissionais em geral, incorporado na conversão da MP em lei (argumento do chamado “contrabando legislativo”);

- b) a matéria das contribuições profissionais deveria ter sido tratada por meio de lei complementar, conforme previsão do art. 146, III, da CF/88, logo não poderia ser objeto de medida provisória, por força do art. 62, §1º, III, da CF/88;
- c) em especial, o artigo 5º, §2º, violaria o princípio da legalidade tributária, uma vez que delega ao âmbito infraconstitucional a fixação do valor exato de anuidades, descontos, critérios de isenção, regras de recuperação de créditos, parcelamentos e descontos.

A Câmara dos Deputados e o Senado Federal prestaram informações em ambos os processos, sustentando a higidez do processo legislativo a que se sujeitou o diploma impugnado. O Senado, em especial, afirmou que, caso eventualmente fosse declarada a inconstitucionalidade dos dispositivos impugnados, não haveria mais parâmetro normativo para impor limites ao valor das contribuições, uma vez que a legislação que rege a competência de diversos conselhos profissionais não dispunha sobre tais limites⁴⁹⁸.

O Conselho Federal de Medicina – CFM requereu o ingresso no feito como *amicus curiae*, questionando as alegações dos itens “a” e “b” acima, assim como o Conselho Federal de Enfermagem – COFEN, que por sua vez abordou a questão do item “c” acima, afirmando que os dispositivos legais impugnados respeitam o princípio da legalidade, na medida em que, de modo geral e abstrato, observaram os pressupostos específicos da lei tributária, a saber: instituíram o tributo (anuidade), definiram o seu fato gerador (existência de inscrição no conselho), estabeleceram seu valor (base de cálculo e critério de atualização monetária) e indicaram os contribuintes (profissionais e pessoas jurídicas com inscrição no conselho).

A Associação Brasileira de Redes de Farmácias e Drogarias – ABRAFARMA também requereu sua admissão como *amicus curiae*, mas diferentemente do COFEN, afirmou que haveria ofensa ao princípio da legalidade, basicamente por dois motivos:

- a) os dispositivos impugnados violariam o art. 150, I, da CF/88 (complementado pelos

498 São exemplos:

- Para o Conselho Federal de Engenharia e Arquitetura – Lei nº 5.194/1966: “Art. 27. São atribuições do Conselho Federal: (...) p) fixar e alterar as anuidades, emolumentos e taxas a pagar pelos profissionais e pessoas jurídicas referidos no Ed. extra 63.”
 - Para o Conselho Federal de Medicina – Decreto nº 44.045/1958: “Art. 7º Os profissionais inscritos de acordo com o que preceitua a Lei nº 3.268, de 30 de setembro de 1957, ficarão obrigados ao pagamento de anuidade a serem fixadas pelo Conselho federal de Medicina”. Lei nº 3.268/1957: “Art. 5º São atribuições do Conselho Federal: (...) j) fixar e alterar o valor da anuidade única, cobrada aos inscritos nos Conselhos Regionais de Medicina; e (Incluído pela Lei nº 11.000, de 2004)”
 - Para o Conselho Federal de Odontologia – Decreto nº 68.704/1971: “Art. 19. À Assembléia-Geral compete: (...) III - Fixar ou alterar o valor das taxas, emolumentos e contribuições cobradas pelo Conselho;”;
- Para o Conselho Federal de Contabilidade – Lei nº 4.695/1965: “Art. 2º Ao Conselho Federal de Contabilidade compete fixar o valor das anuidades, taxas, emolumentos e multas, devidas pelos profissionais e pelas firmas aos Conselhos Regionais a que estejam jurisdicionados”.

incisos II e IV do art. 97 do CTN), na medida em que as contribuições para conselhos profissionais não estariam abrangidas pela exceção contida no art. 153, § 1º da Constituição (que abrange apenas o II, IE, IPI e IOF), o qual, por se tratar de exceção, deve ser interpretado restritivamente;

- b)** tais dispositivos também violariam o art. 149 da Constituição, que atribui competência exclusiva à União para instituir essa espécie de contribuições, sendo que a competência tributária é indelegável, inclusive por força do art. 7º do CTN⁴⁹⁹.

Também a Advocacia-Geral da União se manifestou pela improcedência dos pedidos, mas sem tratar da questão do princípio da legalidade. Por sua vez, a Procuradoria-Geral da República opinou pela procedência dos pedidos, em decorrência de vício formal da legislação atacada, notadamente a inclusão de matéria estranha à medida provisória em tela por intermédio de emenda parlamentar, mas também não se manifestou sobre a possível ofensa ao art. 150, I, da CF/88.

Em seguida, a Confederação Nacional dos Trabalhadores na Saúde – CNTS propôs a ADI nº 4762 para impugnar os mesmos dispositivos legais e repisando basicamente os mesmos fundamentos. Tanto é assim, que as duas ações diretas foram pensadas e julgadas em conjunto, tendo por relator o Min. Edson Fachin. Assim, as linhas abaixo são tópico dedicadas apenas àquilo que houve de inovador em relação aos argumentos anteriores.

Nesta inicial, de diferente, há apenas a alegação de que a Lei nº 12.514/2011 seria confiscatória e violaria o princípio da capacidade contributiva, na medida em que “não considera a situação pessoal de cada contribuinte, especialmente no que tange à heterogeneidade brasileira” e a “multiplicidade de remunerações praticadas” em todo o território nacional.

Nas informações, a Presidente da República, amparada por parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, sustentou, além da matéria já trazida na ADI anterior, a alegação de que a CNTS deixou de impugnar todo o complexo legislativo⁵⁰⁰ que permitiria aos Conselhos Profissionais a fixação e cobrança de anuidades por meio de atos infralegais. A Presidência indica, inclusive, que eventual declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei nº 12.514/2011 deixaria os contribuintes em situação muito mais gravosa, eis que seriam extirpados do ordenamento jurídico os dispositivos legais que previam limites máximos às

⁴⁹⁹ CTN: “Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição”.

⁵⁰⁰ Por exemplo, o art. 2º da Lei nº 11.000/2012, que será reproduzido em nota posterior.

referidas contribuições.

Interessante a argumentação da Presidente da República de que o artigo 6º da referida Lei nº 12.514/2011 possibilita que o Conselho de Classe gradue e fixe a respectiva contribuição por meio do *ato normativo geral e abstrato* por ele editável, a saber, uma resolução. Ademais, tal ato normativo contaria com um suporte de representatividade junto aos associados, “já que os Conselhos Profissionais são, integralmente, administrados pelos inscritos, por meio dos seus representantes eleitos”.

A Presidência também rebateu a alegação de que a referida lei violaria a capacidade contributiva, sustentando em síntese que as anuidades seriam graduadas de acordo com as possibilidades econômicas de cada categoria ou grupo de contribuintes a pagar a contribuição associativa. Também afastou a alegação de tributação confiscatória alegando que a análise deve ser feita em função da totalidade dos tributos de cada ente tributante ou em função do tributo isoladamente, mas a CNTS não teria feito prova disso em sua petição inicial.

A AGU defendeu a constitucionalidade dos dispositivos. Em relação ao princípio da legalidade, entendeu que o art. 150, I, da Constituição não teria sido vulnerado, na medida que “estabelecem parâmetros legais (teto)” e que “não encerram delegação legislativa, mas instituem espécie de proteção ao contribuinte”.

A ABRAFARMA também teve seu ingresso no feito admitido como *amicus curiae*, tendo juntado parecer lavrado pelo professor Ives Gandra da Silva Martins, que conclui pela inconstitucionalidade dos dispositivos. De mais interessante para o tema aqui proposto, vale ressaltar o entendimento, ali exposto, de que:

- a) a Constituição da República somente admite delegação legislativa em duas hipóteses: medida provisória (art. 62) e lei delegada (art. 68). Fora isso, torna-se impossível qualquer delegação de competência legislativa, especialmente para entidades privadas ou sindicais – embora lhes possa ser delegada a capacidade tributária ativa, que possui natureza administrativa;
- b) além disso, ao permitir que os Conselhos regionais estabelecessem o valor da contribuição, a Lei nº 12.514/2011 teria violado o art. 150, II, da Constituição, que exige isonomia na imposição tributária.

Por fim, a PGR defendeu a inconstitucionalidade dos dispositivos por vício formal da lei, reportando-se às mesmas razões da ADI nº 4.697.

O julgamento das duas ADIs foi realizado em conjunto, tendo sido iniciado em 30/06/2016 e finalizado em 06/10/2016. O Ministro relator, Edson Fachin, iniciou o voto traçando um histórico jurisprudencial e legislativo acerca da natureza jurídica dos conselhos

profissionais, esclarecendo que a jurisprudência do STF se fixou há muito no sentido de serem autarquias de índole federal⁵⁰¹, o que também é extensível aos conselhos regionais de atividade profissional⁵⁰².

A jurisprudência do STF também já havia fixado que as anuidades devidas aos Conselhos possuem natureza tributária⁵⁰³, tendo em conta que a fiscalização dos conselhos profissionais envolve o exercício de poder de polícia, de tributar e de punir.

Afastou a alegação da inconstitucionalidade formal da Lei nº 12.514/2011, pois o entendimento iterativo da Corte é no sentido não ser necessária lei complementar para a criação das contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais⁵⁰⁴. Afastou também o argumento do “contrabando legislativo”, uma vez que, embora o STF tenha entendido “não ser compatível com a Constituição a apresentação de emendas sem relação de pertinência temática com medida provisória submetida a sua apreciação” (ADI 5.127), o Plenário conferiu efeitos prospectivos (*ex nunc*) para esse entendimento.

Rechaçou também a alegação de não observância da *capacidade contributiva*. Inicialmente sinalizou que a jurisprudência do STF aponta no sentido de que a capacidade contributiva é fundamento normativo do Sistema Tributário Nacional⁵⁰⁵ e, por conseguinte, de todas as espécies tributárias, inclusive das contribuições sociais de interesse profissional. Em seguida, destacou que a lei estabelece valores diferentes ao tributo a depender do nível educacional do profissional pessoa física, a indicar a provável disparidade de rendas auferidas do labor. Seriam irrelevantes eventuais diferenças de sucesso profissional e financeiro entre os inscritos, uma vez que a contribuição profissional é cobrada ao fundamento de inscrição no quadro dos conselhos profissionais (sistema *per capita*). Para a pessoa jurídica, a Lei nº 12.514/2011 estabeleceu como parâmetro o valor capital social do contribuinte, o que já seria suficiente para garantir observância à equidade vertical eventualmente aferida entre os

⁵⁰¹ MS 10.272, Rel. Min. Victor Nunes Leal, Tribunal Pleno, DJ 11.07.1963.

⁵⁰² MS 22.643, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 04.12.1998.

⁵⁰³ ADI 1.717, Rel. Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, DJ 28.03.2003. No mesmo sentido: MS 21797, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 18.05.2001; AI 768577 AgR-segundo, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 16.11.2010

⁵⁰⁴ Neste sentido, cita AI 739715 AgR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 19.06.2009 e RE 451915 AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJ 1º.12.2006.

⁵⁰⁵ Citou os seguintes precedentes: RE-RG 602.347 e RE-RG 601.314.

contribuintes, a exemplo do que teria julgado o STF na ADI 453 (Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 16.03.2007), ao declarar a constitucionalidade da taxa devida pelo exercício do poder de polícia pela Comissão de Valores Mobiliários.

O relator também entendeu que Lei nº 12.514/2011 não ofende o princípio da legalidade tributária. Em primeiro lugar, porque a atualização monetária de tributo seria matéria que não estaria jungida ao princípio da reserva legal⁵⁰⁶.

Também não vislumbrou ofensa à legalidade tributária no ponto em que a lei atribui competência aos conselhos profissionais para fixarem o valor exato da anuidade. Adotou o entendimento de que o princípio da legalidade tributária constitui proibição constitucional à administração pública de instituir ou aumentar tributos sem que haja *uma lei que o autorize*, mas no caso o diploma impugnado era uma lei em sentido formal que estabelecia uma tal autorização. Ademais, a limitação constitucional à majoração estaria atendida, uma vez que o *quantum debeat* da obrigação tributária encontra-se limitado a um montante previamente estabelecido, por força de lei. Igualmente, os valores previstos na lei não constituiriam uma intervenção estatal desproporcional. Outrossim, o diploma legal instituiu tributo com a respectiva regra-matriz de incidência tributária, prevendo seu fato gerador, base de cálculo e critério de atualização monetária e contribuintes.

O relator afastou explicitamente a adoção de um “princípio da tipicidade cerrada”, uma vez que tal modelo inviabilizaria a tributação no país ou, pelo menos, constituiria um modelo de legalismo datado na evolução histórico-filosófica das ideias tributárias brasileiras. Ademais, o tributo instituído pela Lei nº 12.514/2011, observaria também as categorias jurídicas próprias dessa espécie tributária, a saber: (i) a praticabilidade (ao estabelecer tetos e somatórios numericamente definidos que permitiriam tornar simples e viável a execução das leis); e (ii) a parafiscalidade (“destinação específica do produto de sua arrecadação a órgãos ou fundos constitucionalmente competentes” e “gestão desses recursos por esses mesmos órgãos ou fundos, sendo irrelevante a figura do sujeito ativo”).

Por fim, embora não tenha deixado explícito em seu voto que teria sido observado, em alguma medida, o princípio democrático na fixação em concreto do valor da anuidade, explicitou, com base na doutrina de Sacha Calmon, que uma das razões para delegar aos órgãos de classe a fixação das anuidades tem fundamento no reconhecimento da legitimidade representativa desses órgãos. Com essas ponderações, julgou improcedentes os pedidos.

O ministro Luís Roberto Barroso acompanhou o voto do relator. No ponto que mais

⁵⁰⁶ Neste ponto, citou o RE-RG 648.245, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 24.02.2014.

interessa à presente análise, observou que o critério do art. 6º da Lei nº 12.514/2011 –fixação de um teto para o valor do tributo – seria razoável e “há até uma certa modicidade na cobrança”. Ponderou também que a delegação ao conselho para a fixação do valor não seria desarrazoada, uma vez que a lei previu um “conjunto de parâmetros a serem levados em conta na fixação deste valor”, de modo que não se trataria de uma “delegação em branco”. Por fim, a fixação de um teto com a atribuição de margem aos Conselhos seria uma boa técnica legislativa para retirar o ônus do Poder Legislativo de aprovar periodicamente uma lei estabelecendo o valor da anuidade.

Os Ministros Luiz Fux, Celso de Mello e Ricardo Lewandowski, embora tenham apresentado declaração de voto, em linhas gerais apenas acompanharam o relator.

A ministra Rosa Weber dava provimento às ADIs no ponto do “contrabando legislativo” por entender que o entendimento estabelecido na ADI 5.127 deveria aplicado às ações ajuizadas anteriormente ao julgamento daquela ADI, como ocorria no presente caso. No mérito, informou que seguiria o entendimento do relator.

Houve, ao final, discussão acerca da necessidade ou não de fixar tese no julgamento de ações diretas de inconstitucionalidade. O Min. Luís Roberto Barroso sugeriu a fixação, por entender que a mera declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade seria insuficiente para informar o julgamento nos demais âmbitos do Poder Judiciário. O Min. Marco Aurélio entendeu pela impertinência de fixar tese em processo objetivo. Seguiu-se uma discussão, tendo o Min. Gilmar Mendes pretendido reabrir o debate acerca da eficácia transcendente dos precedentes do Supremo Tribunal Federal, mas ao final o Plenário decidiu aguardar o julgamento dos recursos extraordinários nº 704.292 e nº 838.284, relatados pelo Min. Dias Toffoli.

O ministro Marco Aurélio, inicialmente acolheu o argumento do “contrabando legislativo”, mas afastou a necessidade de lei complementar, tendo inicialmente acompanhado em linhas gerais os demais fundamentos do voto do relator. No entanto, considerando que o Plenário iniciou o julgamento dos recursos extraordinários, que abordavam questões semelhantes, o Min. Marco Aurélio pediu vista nas duas ADIs, para tratar com mais detalhe das alegações de inconstitucionalidade por afronta ao princípio da legalidade.

Na sessão de 06/10/2016, o Min. Marco Aurélio apresentou voto vista na ADI 4.697, esclarecendo que acolhia também o fundamento de inconstitucionalidade da previsão legal remetendo a ato infralegal a fixação de elementos da tributação, o que violaria o art. 150, I, da CF/88 e abriria espaço à discricionariedade estatal no tocante ao tributo. Afirmou que o dispositivo constitucional restaria esvaziado na medida em que se delega ao próprio ente

tributante a função de fixar um dos elementos essenciais da regra-matriz de incidência. Citou precedente no exame do recurso ordinário em mandado de segurança nº 25.476/DF, em que o Plenário teria julgado inconstitucional a majoração, mediante portaria, da base de incidência de contribuição social relativa ao frete.

Afirmou, ainda, que a segurança jurídica na relação entre Estado e contribuinte, exige estabilidade, “somente passível de ser garantida via observância irrestrita do mecanismo próprio, revelado pela edição de lei em sentido formal e material, ante a competência abrangente do Congresso Nacional para disciplinar a arrecadação de tributos”.

Por fim, esclareceu que a Constituição Federal estabelece taxativamente as hipóteses em que o Poder Executivo estaria autorizado a alterar a alíquota de tributos, sem a utilização de lei em sentido formal (art. 153, § 1º, e art. 177, § 4º I, “b”, da CF/88), de modo que que “a mitigação do princípio da legalidade somente é possível em tais situações, as quais se justificam em contexto estratégico, decorrente do caráter extrafiscal desses tributos”. Ademais, não haveria previsão constitucional para delegação de competência, pelo Poder Legislativo, para que outro órgão definisse “aspectos gerais da matriz de incidência de outras espécies tributárias”. Assim, as exceções constitucionalmente previstas serviriam para confirmar a regra do art. 150, I, da Constituição: “a submissão das demais espécies tributárias ao império da lei”. O racional seria ainda reforçado: (i) pelo art. 25 do ADCT, que estabelecia o dever de revogação de todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional; e (ii) pelo art. 97, IV, do CTN, que cumpre o papel de lei complementar que regula as limitações ao poder de tributar.

Na visão do Ministro, admitir a fixação de alíquotas ou base de cálculo de tributo por ato infralegal, fora das previsões expressamente admitidas pela Constituição, equivaleria a admitir uma burla ao princípio da legalidade, ainda que observado um teto. Por todos esses motivos, julgava procedente os pedidos nessa ADI, também em relação à violação ao art. 150, I, da Constituição Federal⁵⁰⁷.

De todo modo, ao final, o Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, julgou improcedente o pedido formulado em ambas as Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 4.697 e nº 4.762, vencidos os Ministros Rosa Weber e Marco Aurélio, e manteve assim a presunção de constitucionalidade dos dispositivos da Lei nº 12.514/2011 que haviam sido questionados.

⁵⁰⁷ Interessante que essa declaração de voto detalhada do Min. Marco Aurélio consta apenas da ADI 4.697, muito embora o pedido de vista tenha sido estendido também à ADI 4.762.

3.3.3 Recurso extraordinário nº 704.292.

O RE 704.292, relatado pelo Min. Dias Toffoli, foi interposto pelo Conselho Regional de Enfermagem do Paraná – COREN/PR, com fundamento no ar. 102, III, “a”, da Constituição Federal, para questionar, à luz dos arts. 146, III, 149, caput, e 150, I, CF/88, acórdão que havia declarado a inconstitucionalidade da exigência de contribuições de categoria profissional fixadas por resolução com base no art. 2º, § 1º, da Lei nº 11.000/2004, que têm a seguinte redação:

Art. 2º Os Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas são autorizados a fixar, cobrar e executar as contribuições anuais, devidas por pessoas físicas ou jurídicas, bem como as multas e os preços de serviços, relacionados com suas atribuições legais, que constituirão receitas próprias de cada Conselho.

§ 1º Quando da fixação das contribuições anuais, os Conselhos deverão levar em consideração as profissões regulamentadas de níveis superior, técnico e auxiliar.

§ 2º Considera-se título executivo extrajudicial a certidão relativa aos créditos mencionados no caput deste artigo e não pagos no prazo fixado para pagamento.

§ 3º Os Conselhos de que trata o caput deste artigo ficam autorizados a normatizar a concessão de diárias, jetons e auxílios de representação, fixando o valor máximo para todos os Conselhos Regionais.

Em seu recurso, o COREN/PR destaca que, em virtude da complexidade de funções dos Conselhos Profissionais, a legalidade tributária deveria ser tida como satisfatoriamente cumprida quando o tributo fosse exigido por meio de resolução (amparada em lei). Isso porque cada entidade tem suas peculiaridades, e o nível de renda dos profissionais do mercado é variável, o que justificaria e tornaria razoável a fixação de valores por cada Conselho. Ademais, os Conselhos são dirigidos por pessoas eleitas pelos integrantes da respectiva categoria profissional, de modo que, ao fixar o valor da contribuição por meio de resolução, seus membros estão a representar os profissionais da categoria correspondente. Assim, estariam preservados os atributos de segurança e legitimidade que informam o princípio da legalidade.

O Plenário Virtual do STF reconheceu a repercussão geral da questão⁵⁰⁸, que foi registrada sob o nº 540 do Temário no portal do tribunal (“fixação de anuidade por conselhos de fiscalização profissional”)⁵⁰⁹, para que se decidisse, à luz dos artigos 5º, II; 146, III; 149;

⁵⁰⁸ Decisão: “O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, vencidos os Ministros Ayres Britto e Marco Aurélio. Não se manifestaram os Ministros Celso de Mello, Cezar Peluso, Joaquim Barbosa, Cármen Lúcia e Rosa Weber”. O Min. Marco Aurélio não reconheceu a repercussão geral da matéria meramente por uma questão processual (tratava-se de agravo que, até então, ainda não havia sido convertido em recurso extraordinário pelo relator, Min. Dias Toffoli). Não há notícia das razões do Min. Ayres Britto que o levaram a concluir pela ausência de repercussão geral da matéria.

⁵⁰⁹ Ementa: “Direito Administrativo e Tributário. Ação de inexigibilidade de anuidade de conselhos de

150, I e III; 196 e 197, da Constituição Federal, a natureza jurídica da anuidade cobrada por conselhos de fiscalização profissional e, em consequência, a possibilidade, ou não, de sua fixação por meio de resolução interna.

O Conselho Federal de Engenharia e Agronomia – CONFEA foi admitido como *amicus curiae*, tendo apresentado manifestação no sentido de que a legalidade tributária aqui estaria respeitada, pois o tributo foi criado e definido por lei⁵¹⁰.

O RE 704.292, relatado pelo Min. Dias Toffoli, questionava acórdão que entendeu, à luz do art. 150, I, da CF/88, ser inconstitucional o art. 2º da Lei nº 11.000/04 na parte em que autoriza os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a fixar as contribuições anuais, independentemente de qualquer teto.

Embora a matéria de fundo aqui seja praticamente idêntica à tratada nas ADIs, o texto legal aqui analisado apenas delegava a fixação aos Conselhos Profissionais, trazendo alguns critérios para sua fixação, mas sem estabelecer limite, diferentemente do ocorria em relação à Lei nº 12.514/2011.

O relator iniciou seu voto traçando um breve retrospecto da matéria na legislação, constatando que, embora a fixação das anuidades não encontrasse homogeneidade de tratamento, era possível encontrar um elemento em comum: a inexistência, na maioria das leis, de limite máximo estipulado para a fixação do valor das anuidades. Constatou que, na Constituição de 1969, as contribuições podiam ter suas alíquotas ou bases de cálculo alteradas pelo Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, abrindo-se abriu-se ainda a possibilidade de um órgão ou entidade governamental dispor a respeito do assunto.

Em seguida, identificou que a questão colocada é saber “qual é o tipo e o grau de legalidade que satisfazem a exigência do art. 150, I, da CF/88”. Para tanto, traçou comentários semelhantes aos do Min. Edson Fachin no julgamento das ADIs, no sentido de que haveria um esgotamento do modelo de legalidade pautado na corrente formalista tradicional, e que a doutrina contemporânea trazia uma clara tendência em desfazer o dogma de que a segurança jurídica do contribuinte seria garantida pela tipicidade fechada.

Citou o precedente do RE nº 343.446/SC, no qual o Min. Relator Carlos Velloso, no

fiscalização profissional. Discussão acerca da natureza jurídica dessa anuidade e da possibilidade de fixação de seu valor por meio de resolução interna de cada conselho. Necessidade de composição de princípios e regras constitucionais. Matéria passível de repetição em inúmeros processos, a repercutir na esfera de interesse de milhares de pessoas. Tema com repercussão geral. (ARE 641243 RG, Relator Min. Dias Toffoli, julgado em 19/04/2012, Acórdão Eletrônico DJe-083 DIVULG 27-04-2012 PUBLIC 30-04-2012)

⁵¹⁰ Não se encontram nos autos as contrarrazões de recurso extraordinário, nem o parecer da Procuradoria-Geral da República.

qual o tribunal estabeleceu os seguintes critérios para aferir a constitucionalidade da norma regulamentar: “a) a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso; b) o Congresso fixa **standards** ou padrões que limitam a ação do delegado; c) razoabilidade da delegação”.

Diante disso, estabeleceu que “há respeito ao princípio da legalidade na hipótese em que uma lei disciplina os elementos *essenciais e determinantes* para o reconhecimento de um tributo como tal e deixa um espaço de complementação para o regulamento”. Esse regulamento, contudo, deve estabelecer, com a lei, um diálogo em que se observem critérios de *subordinação, desenvolvimento e complementariedade*, exigências que devem ser observadas “de acordo com a natureza do tributo, uma vez que o princípio da legalidade não atinge de maneira uniforme todos os elementos da regra matriz de incidência tributária”.

Diante disso, contudo, verificou o art. 2º da Lei nº 11.000/2004 previu o diálogo com o regulamento em termos de *desenvolvimento*, delegando “ao ato infralegal a otimização dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia, ao prever a necessidade de graduação das anuidades conforme os níveis superior, técnico e auxiliar”. No entanto, não o fez em termos de *subordinação* nem de *complementariedade*, pois não previam limites máximos às anuidades e, assim, deixavam ao puro arbítrio do administrador o estabelecimento do valor do tributo. Logo, não havendo parâmetro de controle sobre o Fisco, surgiria uma situação de intranquilidade para o contribuinte. Haveria, assim, uma “degradação da reserva legal” prevista no art. 150, I, CF.

Ao final, votou pela declaração de inconstitucionalidade material sem redução de texto, por ofensa ao art. 150, I, da Constituição Federal, do art. 2º da Lei nº 11.000/2004, de forma a excluir de sua incidência a autorização dada aos Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas para fixar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas, e, por arrastamento; pela declaração de inconstitucionalidade da integralidade do seu § 1º.

O Min. Marco Aurélio apresentou declaração de voto acompanhando na íntegra o relator, mas sem tecer maiores considerações.

Ao final, na sessão de 30/06/2016, o Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 540 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário e declarou a inconstitucionalidade material sem redução de texto, por ofensa ao art. 150, I, da Constituição Federal, do art. 2º da Lei nº 11.000, de 15 de dezembro de 2004, de forma a excluir de sua incidência a autorização dada aos Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas para fixar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas, e, por arrastamento, declarou a inconstitucionalidade da integralidade do seu § 1º. Em seguida, o Tribunal deliberou suspender o julgamento em relação à modulação e à fixação de tese.

Na sessão de 06/10/2016, o Tribunal deliberou mais uma vez por adiar a fixação da tese e a análise da modulação de efeitos. E enfim, na sessão de 19/10/2016, o Tribunal por maioria e nos termos do voto do Relator, fixou tese nos seguintes termos: “É inconstitucional, por ofensa ao princípio da legalidade tributária, lei que delega aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a competência de fixar ou majorar, sem parâmetro legal, o valor das contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas, usualmente cobradas sob o título de anuidades, vedada, ademais, a atualização desse valor pelos conselhos em percentual superior aos índices legalmente previstos”, vencido o Ministro Marco Aurélio, que fixava tese em outros termos. Em seguida, o Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, indeferiu o pedido de modulação⁵¹¹.

⁵¹¹ Eis a ementa do julgado:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Princípio da legalidade. Contribuições. Jurisprudência da Corte. Legalidade suficiente. Lei nº 11.000/04. Delegação aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas do poder de fixar e majorar, sem parâmetro legal, o valor das anuidades. Inconstitucionalidade. 1. Na jurisprudência da Corte, a ideia de legalidade, no tocante às contribuições instituídas no interesse de categorias profissionais ou econômicas, é de fim ou de resultado, notadamente em razão de a Constituição não ter traçado as linhas de seus pressupostos de fato ou o fato gerador. Como nessas contribuições existe um quê de atividade estatal prestada em benefício direto ao contribuinte ou a grupo, seria imprescindível uma faixa de indeterminação e de complementação administrativa de seus elementos configuradores, dificilmente apreendidos pela legalidade fechada. Precedentes. 2. Respeita o princípio da legalidade a lei que disciplina os elementos essenciais determinantes para o reconhecimento da contribuição de interesse de categoria econômica como tal e deixa um espaço de complementação para o regulamento. A lei autorizadora, em todo caso, deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade. 3. A Lei nº 11.000/04 que autoriza os Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a fixar as anuidades devidas por pessoas físicas ou jurídicas não estabeleceu expectativas, criando uma situação de instabilidade institucional ao deixar ao puro arbítrio do administrador o estabelecimento do valor da exação – afinal, não há previsão legal de qualquer limite máximo para a fixação do valor da anuidade. 4. O grau de indeterminação com que os dispositivos da Lei nº 11.000/2000 operaram provocou a degradação da reserva legal (art. 150, I, da CF/88). Isso porque a remessa ao ato infralegal não pode resultar em desapoderamento do legislador para tratar de elementos tributários essenciais. Para o respeito do princípio da legalidade, seria essencial que a lei (em sentido estrito) prescrevesse o limite máximo do valor da exação, ou os critérios para encontrá-lo, o que não ocorreu. 5. Não cabe aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas realizar atualização monetária em patamares superiores aos permitidos em lei, sob pena de ofensa ao art. 150, I, da CF/88. 6. Declaração de inconstitucionalidade material sem redução de texto, por ofensa ao art. 150, I, da Constituição Federal, do art. 2º da Lei nº 11.000, de 15 de dezembro de 2004, de forma a excluir de sua incidência a autorização dada aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas para fixar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas, e, por arrastamento, da integralidade do seu § 1º. 7. Na esteira do que assentado no RE nº 838.284/SC e nas ADI nºs 4.697/DF e 4.762/DF, as inconstitucionalidades presentes na Lei nº 11.000/04 não se estendem às Leis nºs 6.994/82 e 12.514/11. Essas duas leis são constitucionais no tocante às anuidades devidas aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas, haja vista que elas, além de prescreverem o teto da exação, realizam o diálogo com o ato normativo infralegal em termos de subordinação, de desenvolvimento e de complementariedade. 8. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco, motivo pelo qual é o caso de se indeferir o pleito. 9. Negado provimento ao recurso extraordinário.” (RE 704292, Relator Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, acórdão eletrônico DJe-170 DIVULG 02-08-2017 PUBLIC 03-08-2017).

3.3.4 Recurso extraordinário nº 838.284.

O objeto do RE nº 838.284 é ligeiramente diferente das demais causas anteriormente relatadas. Aqui, trata-se de recurso extraordinário interposto para questionar, à luz do art. 150, I, da CF/88, acórdão que reputou constitucional a exigência de taxa para Anotação de Responsabilidade Técnica a partir da Lei nº 6.994/82.

A taxa de Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) foi instituída pela Lei nº 6.496/77, que autorizava a exigência do tributo sob critérios e valores a serem definidos pelo Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia, *ad referendum* do Ministro do Trabalho⁵¹². Posteriormente, o art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 6.994/1982 estabeleceu caber aos Conselhos Regionais de Engenharia, Arquitetura e Agronomia fixarem o valor da ART, que em todo caso deveria obedecer ao limite máximo de 5 MVRs (Maior Valor de Referência)⁵¹³. Finalmente, o art. 11 da Lei nº 12.514/2011 estabeleceu que o valor dessa taxa não poderia ultrapassar R\$ 150,00 a serem corrigidos pelo INPC⁵¹⁴.

Diante disso, o acórdão recorrido estabeleceu ser constitucional a cobrança da ART a partir das Leis nº 6.994/1982 e 12.514/2011, por não vislumbrar ofensa ao art. 150, I, CF/88. Entendeu-se que, o princípio da legalidade nas taxas deve ser flexibilizado, sendo suficiente que a lei indique o seu valor máximo, o que permite que ele seja mais adequadamente

⁵¹² Lei nº 6.496/1977:

“Art 1º - Todo contrato, escrito ou verbal, para a execução de obras ou prestação de quaisquer serviços profissionais referentes à Engenharia, à Arquitetura e à Agronomia fica sujeito à ‘Anotação de Responsabilidade Técnica’ (ART).

Art 2º - A ART define para os efeitos legais os responsáveis técnicos pelo empreendimento de engenharia, arquitetura e agronomia.

§ 1º - A ART será efetuada pelo profissional ou pela empresa no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CREA), de acordo com Resolução própria do Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CONFEA).

§ 2º - O CONFEA fixará os critérios e os valores das taxas da ART ad referendum do Ministro do Trabalho.”

⁵¹³ Lei nº 6.994/1982:

“Art 2º - Cabe às entidades referidas no art. 1º desta Lei a fixação dos valores das taxas correspondentes aos seus serviços relativos e atos indispensáveis ao exercício da profissão, restritas aos abaixo discriminados e observados os seguintes limites máximos: (...)

Parágrafo único - O disposto neste artigo não se aplica às taxas referentes à Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, criada pela lei nº 6.496, de 7 de dezembro de 1977, as quais poderão ser fixadas observado o limite máximo de 5 MVR.”

⁵¹⁴ Lei nº 12.514/2011:

“Art. 11. O valor da Taxa de Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, prevista na Lei nº 6.496, de 7 de dezembro de 1977, não poderá ultrapassar R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais).

Parágrafo único. O valor referido no caput será atualizado, anualmente, de acordo com a variação integral do Índice Nacional de Preços ao Consumidor - INPC, calculado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, ou índice oficial que venha a substituí-lo.”

quantificado pelo órgão regulamentar competente, baseado em estudos técnicos, com o que seria possível atender melhor aos princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva. Ademais, entendeu-se que a ART leva em consideração características de ordem eminentemente técnicas para a sua expedição, de modo que a fiscalização poderia ter valores distintos, a variar conforme o tamanho da obra, de modo que também aqui seria aceitável fixar “um valor máximo, cabendo aos respectivos órgãos de fiscalização fazerem a adequação, sempre para menos, do valor da taxa, considerando-se a complexidade do projeto a ser assumido pelo profissional”. Ressaltou-se, por fim, não se estar diante de efeito confiscatório do tributo, diante da modicidade dos valores estabelecidos pela legislação.

Foi então interposto o recurso extraordinário em tela, para questionar o entendimento supracitado à luz do art. 150, I, da Constituição Federal, que determinar ser vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Em contrarrazões, o CREA/SC defendeu a constitucionalidade da fixação dos valores das taxas de ART por meio de resolução, o que seria decorrência lógica da própria natureza da atividade estatal realizada pelo Conselho, visto que não haveria “órgão mais apropriado para definir o valor senão aquele que pode dimensionar o custo da contraprestação da atividade estatal, *in casu*, o custo com pessoal, com registro de acervo, com fiscalização etc, para cumprir o seu mister”. Ademais, a fixação de valor máximo e a delegação de fixação de valores por lei ao órgão regulador expressaria a atenção à capacidade contributiva almejada pelo ordenamento jurídico.

No STF, o recurso foi distribuído ao Min. Dias Toffoli, tendo o tribunal reconhecido a repercussão geral da questão⁵¹⁵.

O CONFEA e o CREA/PR foram admitidos como *amici curiae*, tendo esse último alegado, no mérito, que a Lei nº 6.994/1982 acabou compatibilizando o princípio da legalidade (art. 150, I, CF) com os princípios da capacidade contributiva e do não confisco (arts. 145, § 1º e 150, IV). Isso porque não seria razoável ou proporcional cobrar o mesmo valor de taxa de ART para atividades muito diversas, “tais como a construção de hipermercados, shoppings centers, grandes edifícios comerciais e pequenas obras realizadas por particulares em suas residências”.⁵¹⁶

⁵¹⁵ Ementa: “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. TAXA PARA EMISSÃO DE ANOTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TÉCNICA. LEI Nº 6.994/82. PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL. FIXAÇÃO DE VALOR MÁXIMO. Possui repercussão geral a matéria alusiva à validade da exigência da taxa para expedição da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), baseada na Lei nº 6.994/82 a qual estabeleceu limites máximos para a ART, até o valor de 5 MVR, considerada a exigência do art. 150, I, da Constituição.” (RE 838284 RG, Relator Min. Dias Toffoli, julg. 01/08/2015, DJe-202 divulg 07-10-2015 public 08-10-2015)

⁵¹⁶ Em sequência, os CREAs do Mato Grosso, do Amazonas, do Mato Grosso do Sul e da Bahia também

A Procuradoria-Geral da República opinou pela inconstitucionalidade da exigência da taxa, uma vez que, mesmo com o advento da Lei nº 6.994/1982, a ART não foi efetivamente instituída por lei, mas por resoluções emitidas pelo CONFEA. Aduz que o STF já havia reconhecido o vício de inconstitucionalidade da fixação do valor de taxas por meio de resolução no ARE nº 748.445, julgado sob a sistemática da repercussão geral, em que se reafirmou a jurisprudência do tribunal para reconhecer a inconstitucionalidade da exigência da ART na vigência da Lei nº 6.496/77.⁵¹⁷ Assim, o vício persistiria na vigência da Lei nº 6.994/1982, uma vez que “novamente a norma atribuiu a atos de estatura infralegal a fixação dos critérios de cobrança do tributo”. De igual forma, a mera previsão de um limite máximo para fixação dos valores da taxa não seria medida suficiente para atender ao princípio da legalidade, tal como previsto no art. 150, I, da Constituição Federal. Citou ainda precedentes de ambas as Turmas do STF que reconheceram a inconstitucionalidade da ART sob a Lei nº 6.994/1982⁵¹⁸ e, ao final, opinou pela inconstitucionalidade da taxa não só na vigência desse diploma legislativo, mas também na da Lei nº 12.514/2011.

Em seguida, o CREA/SC apresentou memorial, lavrado pelo professor e ex-ministro do STF, Carlos Ayres Britto, defendendo que todos os aspectos da regra-matriz de incidência estariam delineados em lei, sendo que a quantificação exata, no valor máximo de 5 MRV, estaria sujeita a ser estabelecida em resolução própria e em direta proporção à complexidade da atividade fiscalizatória. Afirmou também que o caso dos autos seria substancialmente diferente do julgado no ARE nº 748.445, eis que ali “o comando questionado carecia de qualquer baliza ou parâmetro de quantificação”, na medida que “passava-se ao Confea uma espécie de cheque em branco, outorgando-se à corporação federal competência plena para a fixação dos critérios e valores das taxas da ART”, enquanto aqui a própria lei “passa a delimitar a carga tributária,

requereram o ingresso como *amici curiae*, mas tiveram seus pleitos indeferidos, por terem apresentado petições idênticas à manifestação do CREA/PR.

⁵¹⁷ Ementa: “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. ANOTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TÉCNICA. LEI 6.496/1977. MANIFESTAÇÃO DO EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA. NATUREZA DE TAXA. SUBMISSÃO AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. - O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da matéria debatida nos presentes autos, para reafirmar a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a Anotação de Responsabilidade Técnica, instituída pela Lei Lei 6.496/1977, cobrada pelos Conselhos Regionais de Engenharia, Arquitetura e Agronomia, tem natureza jurídica de taxa, sendo, portanto, necessária a observância do princípio da legalidade tributária previsto no art. 150, I, da Constituição. Em consequência, conheceu do recurso extraordinário, desde já, mas lhe negou provimento.” (ARE 748445 RG, Relator Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 31/10/2013, processo eletrônico repercussão geral - mérito DJe-029 DIVULG 11-02-2014 PUBLIC 12-02-2014)

⁵¹⁸ RE 826.299/RS, Segunda Turma, Relator: Ministro Teori Zavascki, DJe 14 abr. 2015; e RE 867.450/RS, Primeira Turma, Relator Ministro Roberto Barroso, DJe 4 ago. 2015.

fazendo-o pela indicação de sua máxima incidência”.

Assim, a conformação regulamentar permitiria uma densificação normativa “que só pode apontar para o rumo da minoração”, de modo a propiciar dois ganhos de funcionalidade jurídica: “permite ao ente tributante calibrar o valor da taxa à complexidade de sua atuação fiscalizatória, ao mesmo tempo em que garante ao contribuinte a certeza jurídica de que não sofrerá exações indevidamente gravosas”, em atenção ao princípio da proporcionalidade.

Por fim, informa que a “delegação da competência ao Confea alinha-se à teoria da distribuição das atividades estatais segundo critérios de capacidade institucional, além de preservar um grau razoável de legitimidade democrática”, uma vez que “não se ignora a formação essencialmente democrática dos conselhos profissionais, dirigidos por representantes eleitos diretamente por aqueles que ocupam o posto de sujeito passivo da ART”.

O CONFEA apresentou também memorial lavrado pelo prof. Regis Fernandes de Oliveira, opinando pela constitucionalidade da exigência nos moldes das Leis nº 6.994/1982 e 12.514/2011. De especial, vale ressaltar o entendimento ali exposto de que a fixação de um teto de incidência sobre uma base de cálculo, ambos definidos em lei, não significa desrespeito à segurança jurídica, pois “o contribuinte sabe que não suportará um pagamento acima do teto estabelecido em lei”.

O RE 838.284 também foi relatado pelo Min. Dias Toffoli, e questionava acórdão que reputou constitucional a exigência de taxa para Anotação de Responsabilidade Técnica a partir da Lei nº 6.994/82.

Assim como no RE nº 704.292, o relator iniciou sua exposição traçando um panorama histórico da questão, constatando que, especialmente a partir da década 1950, várias leis passaram a autorizar a fixação, por atos infralegais, de taxas a favor de conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas⁵¹⁹, sem prescrição de um teto legal nem homogeneidade de tratamento.

Notou que a previsão do art. 2º, § 2º, da Lei nº 6.496/77 – que delegou ao CONFEA, sem qualquer limitação, a competência tributária para fixar, por ato infralegal, os valores das taxas da ART *ad referendum* do Ministro do Trabalho – já havia sido declarada inconstitucional pelo Plenário Virtual do STF no julgamento do ARE nº 748.445/SC, por afronta ao princípio

⁵¹⁹ Citou os seguintes exemplos: Conselhos de Química – Lei nº 2.800/56, art. 29; Conselhos de Biblioteconomia – Lei nº 4.084/62, art. 28; Conselhos de Medicina Veterinária – Lei nº 5.517/68, art. 27, § 2º; Conselhos de Contabilidade – Lei nº 4.695/65, art. 2º; Conselhos de Farmácia – Lei nº 3.820/60, art. 25; Conselhos de Odontologia – Lei nº 4.324/64, art. 20; Conselhos de Administração – art. 46 da Lei nº 4.769/65 c/c 46 do Decreto nº 61.934/67; Conselhos de Estatística – art. 14 da Lei nº 4.739/65 c/c arts. 40 e 49 do Decreto nº 62.497/68.

da reserva legal em matéria tributária, previsto no art. 150, I, da Constituição. No entanto, a discussão agora se renovava, tendo em vista que a Lei nº 6.994/82, conquanto também delegasse aos conselhos profissionais a competência para fixar os valores das taxas correspondentes a seus serviços e atos indispensáveis ao exercício da profissão, estabelecia, no parágrafo único do art. 2º, a possibilidade de tais entidades fixarem às taxas referentes à Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), observado o limite máximo de 5 MVR.

O relator estabeleceu, assim como no julgamento anteriormente relatado, que a questão aqui em jogo era saber qual é o tipo e o grau de legalidade que satisfazem a exigência do art. 150, I, da Constituição, especialmente no tocante à espécie tributária das taxas. Para tanto, teceu os mesmos comentários que fundamentaram o citado RE nº 704.292, destacando que também em relação às taxas é possível haver delegação ao regulamento para definição de aspectos da regra matriz de incidência, desde que aqui também a lei autorizadora seja “legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade”.

Especificamente, as taxas seriam tributos pautados pela justiça comutativa, que traria duas consequências para o plano jurídico: (i) no plano do fato gerador, é necessário que o ente estatal detenha “competência administrativa para realizar a fiscalização e que efetivamente realize as atividades fiscalizatórias por meio de órgãos administrativos em funcionamento”; (ii) no plano da base de cálculo ou de sua quantificação, “deve haver uma proporção razoável com os custos dessa atuação do Estado”, conforme definido na jurisprudência da Corte, que reconhece a impossibilidade da mensuração exata da atuação estatal frente a cada contribuinte⁵²⁰. Afirma que, contudo, tal grau de arbítrio “tende a ficar mais restrito nos casos em que o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência é complementado por ato normativo infralegal”, uma vez que a Administração Pública deteria maior capacidade de “conhecer da realidade e dela extrair elementos para complementar o aspecto quantitativo da taxa”, para encontrar, “com maior grau de proximidade (quando comparado com o legislador), a razoável equivalência do valor da exação com os custos que ela pretende ressarcir”⁵²¹.

⁵²⁰ Citou, para justificar a afirmativa, os seguintes julgados: RE nº 177.835/PE, sessão de 22/4/99, DJ de 25/5/01; ADI nº 1.948/RS-MC, na sessão de 4/2/99, DJ de 14/9/01; RE nº 220.316/MG, sessão de 12/8/99, DJ de 29/6/01; RE nº 416.601/DF, sessão de 10/8/05, DJ de 30/9/05.

⁵²¹ Neste sentido: “Ademais, a atividade de regulamentar pressupõe um conhecimento mais técnico e detalhista acerca da matéria regulamentada, devendo estar mais próximo da realidade. Dependendo da situação, como no caso do SAT, por exemplo, a atividade regulamentar envolve também a colheita de dados em concreto e o preenchimento de padrões fixados em lei (constituindo uma atividade de certa forma tipificadora, dentro dos padrões da lei), o que exige interação com o contribuinte e a tomada de uma decisão diante dos dados concretos.” (AMENDOLA, Antonio Carlos de Almeida. Participação do contribuinte na regulamentação tributária. Porto Alegre: Magister, 2011, pp. 65-66)

No caso, entendeu que todos os elementos da regra-matriz de incidência da taxa em questão estariam presentes na própria lei, de modo que o legislador “não está repassando ao ato normativo infralegal a competência de regulamentar, em toda profundidade e extensão, todos os elementos da regra matriz de incidência da taxa devida em razão da ART”. Especificamente, no tocante ao elemento quantitativo, haveria um diálogo com o regulamento, mecanismo esse que, no caso, otimizaria a justiça comutativa, uma vez que os arts. 1º a 3º da Lei nº 6.496/77 não estabelece minuciosamente “as atividades administrativas que subjazem ao exercício do poder de polícia relativo à ART”. Exatamente por isso, o CONFEA havia emitido diversas resoluções para “densificar a atividade estatal e as atividades de Engenharia, de Arquitetura e de Agronomia relacionadas com a ART”, o que demonstraria que o órgão teria melhores condições para aferir a razoável equivalência entre os custos das atividades sujeitas à fiscalização e, conseqüentemente, os valores que a taxa deveria custear em função dos custos que visa a ressarcir.

O relator afirmou que, em suma, o art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 6.994/82 teria estabelecido diálogo com o regulamento em termos de *subordinação* (ao prescrever teto legal para a taxa), de *desenvolvimento* (da justiça comutativa) e de *complementariedade* (ao deixar espaço para o regulamento complementar o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência taxa). Não teria havido abdicação, pelo Legislativo, de sua competência de legislar sobre a matéria tributária. Diante disso, votou pelo voto pelo não provimento do recurso extraordinário, tendo em vista que, em suma, não haveria inconstitucionalidade no entendimento de que a taxa para expedição de ART fundada na Lei nº 6.994/82 obedeceria ao comando do art. 150, I, da Constituição Federal.

Na sessão de 30/06/2016, após o voto do Ministro Dias Toffoli (relator), negando provimento ao recurso extraordinário, no que foi acompanhado pelos Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Teori Zavascki, Rosa Weber e Cármen Lúcia, pediu vista dos autos o Ministro Marco Aurélio. Na sessão de 06/10/2016, o Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 829 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Ricardo Lewandowski. Em seguida, por indicação do Relator, o Tribunal deliberou adiar a fixação da tese.

Finalmente, na sessão de 19/10/2016, o Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, fixou tese nos seguintes termos: “Não viola a legalidade tributária a lei que, prescrevendo o teto, possibilita o ato normativo infralegal fixar o valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal, valor esse que não pode ser atualizado por ato do próprio conselho de fiscalização em percentual superior aos índices de correção monetária

legalmente previstos”. O Ministro Marco Aurélio, vencido no mérito, não participou da formulação da tese. Em seguida, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, indeferiu-se o pedido de modulação de efeitos.⁵²²

3.3.5 Análise crítica da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Todos os quatro julgamentos realizados em 2016, aqui abordados, afirmam que a jurisprudência do STF já vinha admitindo o uso do regulamento na complementação de

⁵²² Eis a ementa do julgado:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Princípio da legalidade. Taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia. Anotação de Responsabilidade Técnica (ART). Lei nº 6.994/82. Aspecto quantitativo. Delegação a ato normativo infralegal da atribuição de fixar o valor do tributo em proporção razoável com os custos da atuação estatal. Teto prescrito em lei. Diálogo com o regulamento em termos de subordinação, de desenvolvimento e de complementariedade. Constitucionalidade. 1. Na jurisprudência atual da Corte, o princípio da reserva de lei não é absoluto. Caminha-se para uma legalidade suficiente, sendo que sua maior ou menor abertura depende da natureza e da estrutura do tributo a que se aplica. No tocante às taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia, por força da ausência de exauriente e minuciosa definição legal dos serviços compreendidos, admite-se o especial diálogo da lei com os regulamentos na fixação do aspecto quantitativo da regra matriz de incidência. A lei autorizadora, em todo caso, deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade.. 2. No RE nº 343.446/SC, alguns critérios foram firmados para aferir a constitucionalidade da norma regulamentar. “a) a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso; b) o Congresso fixa standards ou padrões que limitam a ação do delegado; c) razoabilidade da delegação”. 3. A razão autorizadora da delegação dessa atribuição anexa à competência tributária está justamente na maior capacidade de a Administração Pública, por estar estreitamente ligada à atividade estatal direcionada a contribuinte, conhecer da realidade e dela extrair elementos para complementar o aspecto quantitativo da taxa, visando encontrar, com maior grau de proximidade (quando comparado com o legislador), a razoável equivalência do valor da exação com os custos que ela pretende ressarcir. 4. A taxa devida pela anotação de responsabilidade técnica, na forma do art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 6.994/82, insere-se nesse contexto. Os elementos essenciais da exação podem ser encontrados nas leis de regência (Lei nº 6.496/77 e Lei nº 6.994/82). Foi no tocante ao aspecto quantitativo que se prescreveu o teto sob o qual o regulamento do CONFEA poderá transitar para se fixar o valor da taxa, visando otimizar a justiça comutativa. 5. As diversas resoluções editadas pelo CONFEA, sob a vigência da Lei nº 6.994/82, parecem estar condizentes com a otimização da justiça comutativa. Em geral, esses atos normativos, utilizando-se da tributação fixa, assentam um valor fixo de taxa relativa à ART para cada classe do valor de contrato – valor empregado como um critério de incidência da exação, como elemento sintomático do maior ou do menor exercício do poder de polícia, e não como base de cálculo. 6. Não cabe ao CONFEA realizar a atualização monetária do teto de 5 MVR em questão em patamares superiores aos permitidos em lei, ainda que se constate que os custos a serem financiados pela taxa relativa à ART ultrapassam tal limite, sob pena de ofensa ao art. 150, I, da CF/88. 7. Em suma, o art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 6.994/82 estabeleceu diálogo com o regulamento em termos de subordinação (ao prescrever o teto legal da taxa referente à ART), de desenvolvimento (da justiça comutativa) e de complementariedade (ao deixar um valoroso espaço para o regulamento complementar o aspecto quantitativo da regra matriz da taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia). O Poder Legislativo não está abdicando de sua competência de legislar sobre a matéria tributária. A qualquer momento, pode o Parlamento deliberar de maneira diversa, firmando novos critérios políticos ou outros paradigmas a serem observados pelo regulamento. 8. Negado provimento ao recurso extraordinário.” (RE 838284, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-215 DIVULG 21-09-2017 PUBLIC 22-09-2017)

aspectos da obrigação tributária. Como precedente, citam o RE nº 343.446, no qual o STF decidiu ser constitucional o dispositivo legal que instituiu a contribuição ao custeio do Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), tributo cujas alíquotas variavam em três faixas (1%, 2% ou 3%) de acordo com o grau de risco *leve*, *médio* ou *grave* da “atividade preponderante” da empresa, sendo que o enquadramento do contribuinte em uma dessas categorias dependeria de ato normativo infralegal.

No entanto, a jurisprudência do STF nem sempre admitiu pacificamente o uso do regulamento para especificação de elementos da obrigação tributária. Basta notar, conforme exposto no voto divergente do Min. Marco Aurélio na ADI 4.697, que no julgamento do RMS 25.476, julgado em 22/05/2013, o STF afastou a possibilidade de Portaria do Ministério da Previdência e Assistência Social tratar da base de cálculo de contribuição social incidente sobre “as remunerações ou retribuições pagas ou creditadas a transportador autônomo em contrapartida pelo frete, carreto ou transporte de passageiros”⁵²³.

Na ocasião, o Min. Eros Grau afirmou que “não há espaço, em matéria tributária, no que concerne à obrigação principal, para o exercício, pelo Poder Executivo, de qualquer parcela de função regulamentar”, tendo afastado explicitamente o citado precedente do RE 343.446. Na mesma linha, o voto do Min. Gilmar Mendes, no sentido de que era vedada, “por conseguinte, a delegação de competência tributária ao Executivo”, de modo que “todos os elementos do tributo devem ser veiculados por lei – princípio da tipicidade tributária”, o que exigiria “para validade do tributo, que todos os seus elementos, aspectos ou critérios estejam contidos no veículo legislativo adequado – lei ordinária ou complementar, conforme o caso”.

Com exceção do Min. Marco Aurélio, os votos proferidos nos RREE nº 838.284 e nº 704.292 e nas ADIs nº 4697 e nº 4762 sequer abordaram o precedente supracitado. Deveriam, ao menos, explicitar os motivos que levariam à superação ou diferenciação dos casos, como, por exemplo, esclarecerem que enquanto no RMS 25.476 se tratava de alteração de base de cálculo definida em lei, que a seu turno não previa expressamente a delegação normativa, nos casos ora analisados se estava diante de lei que estabelecia o quantum a pagar, que poderia ser posteriormente reduzido com a observância de critérios legais pela Administração Tributária.

⁵²³ O acórdão recebeu a seguinte ementa: “TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. A fixação da base de incidência da contribuição social alusiva ao frete submete-se ao princípio da legalidade. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – FRETE – BASE DE INCIDÊNCIA – PORTARIA – MAJORAÇÃO. Surge conflitante com a Carta da República majorar mediante portaria a base de incidência da contribuição social relativa ao frete. MANDADO DE SEGURANÇA – BALIZAS. No julgamento de processo subjetivo, deve-se observar o pedido formalizado.” (RMS 25476, Relator Min. Luiz Fux, Relator p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, DJe-099 DIVULG 23-05-2014 PUBLIC 26-05-2014 EMENT VOL-02731-01 PP-00001)

Embora admita-se que as razões expostas nos votos pudessem abranger, em alguma medida, motivos para a diferenciação das matérias colocadas em julgamento, é necessário que o tribunal aborde, para se tornar uniforme, estável, íntegra e coerente (art. 926 do Código de Processo Civil de 2015), demonstre o mais claramente possível a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento (art. 489, § 1º, VI, do CPC/2015), o que, contudo, repita-se, não foi completamente observado nos casos em análise.

Também é possível verificar que alguns dos ministros haviam proferido decisões monocráticas em sentido diverso daquele proferido nos julgamentos aqui analisados. Em 03/08/2015, o Min. Roberto Barroso proferiu decisão monocrática no RE nº 899.025, no qual o CREA/PR questionava acórdão que havia declarado a inconstitucionalidade da cobrança de taxa de ART com base na Lei nº 12.514/2011. A referida decisão monocrática estabeleceu que “a instituição de taxas criadas no interesse de categorias profissionais deve ocorrer por meio de lei, em estrita observância ao que prescreve o art. 150, I, da Constituição Federal” e que, “mesmo com o advento do diploma legislativo subsequente (Lei nº 6.994/1982), o tributo não foi efetivamente instituído por lei, mas por resoluções emitidas pelo Confea”, logo “atos de estatura infralegal conferiram concreção aos critérios quantitativos da cobrança”, de modo que “o vício anteriormente apontado nos precedentes da Corte foi mantido”. A decisão, ao definir que “coube à lei o papel residual de prever apenas um limite, o que não se coaduna com a legalidade tributária sob sua perspectiva constitucional” é contrária à tese estabelecida no julgamento do RE nº 838.284.

Esse mesmo entendimento foi repetido em decisão monocrática proferida em 09.06.2015 no RE 887.166, na qual o relator, Min. Dias Toffoli, afirmou que “prevalece a orientação de que a Lei nº 6.994/82 reproduz o vício apontado pela Corte nos autos do referido ARE nº 748.445/SP-RG”. Aliás, como bem apontado o em parecer da PGR juntado aos autos do julgamento em repercussão geral no caso da taxa ART, ambas as Turmas do STF também já haviam entendido dessa mesma forma no julgamento do agravo regimental no RE com

agravo nº 804.854⁵²⁴, no agravo regimental em RE nº 826.299⁵²⁵ e no Agravo em RE nº 822.485⁵²⁶.

O que se vê, portanto, é uma mudança na posição de diversos ministros, que ao decidirem uma causa no Plenário alteram o entendimento antes proferido em decisões monocráticas ou em turma, sem, contudo, explicitarem o motivo para a superação do entendimento anteriormente exposto. A explicação pode ser encontrada no fato de que, na prática do STF, o julgamento de processos em turma não gera o destaque para aprofundamento e reflexão que se faz, em regra, com a seriedade empreendida na apreciação de uma causa no Plenário. Essa incoerência, aliás, leva a questionar se os julgamentos monocráticos ou de turma, na prática realizados de forma expedita (diante da sobrecarga de litígios que os onze ministros são chamados a decidir) realmente podem ser considerados como precedentes para fins de fixação de jurisprudência da Corte, ou se apenas o seriam os julgamentos realizados em Plenário.

Por fim, cabe uma crítica em relação à coerência interna dos julgamentos do STF. Como se viu, o tribunal estabeleceu que não ofende o art. 150, I, da Constituição Federal a Lei nº

⁵²⁴ EMENTA: “EMBARGOS DECLARATÓRIOS EM AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. INEXISTÊNCIA DOS VÍCIOS RELACIONADOS NO ART. 535 DO CPC. PRETENSÃO DE CARÁTER INFRINGENTE. ANOTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TÉCNICA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

Não há obscuridade, contradição ou omissão no acórdão questionado, o que afasta a presença dos pressupostos de embargabilidade, conforme o art. 535 do CPC.

Tal como constatou o acórdão embargado, mesmo com o advento da Lei nº 6.994/1982, a Anotação de Responsabilidade Técnica não foi efetivamente instituída por lei, mas por resoluções emitidas pelo Confea, o qual manteve a competência para fixar os critérios e valores a serem empregados na cobrança.

Embargos de declaração desprovidos.” (ARE 804854 AgR-ED, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 18/11/2014, Processo Eletrônico DJe-246 divulg 15-12-2014 public 16-12-2014)

⁵²⁵ Ementa: “Tributário. Agravo regimental no recurso extraordinário. Anotação de responsabilidade técnica (ART). Natureza de taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia. Submissão ao princípio da legalidade (art. 150, I, da CF/88). Jurisprudência reafirmada no julgamento do are 748.445-rg (Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tema 692). Lei 6.994/82. Estabelecimento de limite máximo para o tributo. Fixação do valor por meio de resolução do Confea (art. 2º, § 2º, da lei 6.496/77), em ofensa ao princípio da legalidade. Agravo regimental a que se nega provimento.” (RE 826299 AgR, Relator Min. Teori Zavascki, Segunda Turma, julgado em 14/04/2015, processo eletrônico DJe-084 divulg 06-05-2015 public 07-05-2015)

⁵²⁶ “AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ANOTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TÉCNICA. NATUREZA JURÍDICA DE TAXA. INOBSERVÂNCIA DA EXIGÊNCIA DE LEI PARA DAR CONCREÇÃO À COBRANÇA. PREVISÃO DE VALORES MÁXIMOS. INSUFICIÊNCIA PARA FINS DE LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.

Mesmo com o advento da Lei nº 6.994/1982, a Anotação de Responsabilidade Técnica não foi efetivamente instituída por lei, mas por resoluções emitidas pelo Confea.

A mera previsão de um limite máximo para fixação dos valores da taxa em questão não é suficiente para o atendimento do princípio da legalidade, tal como previsto no art. 150, I, da Constituição Federal.

O diploma legal mencionado reproduz o vício apontado pela Corte nos autos do ARE 748.445-RG, julgado sob a relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski. Agravo regimental a que se nega provimento.”

(STF, ARE 822485 AgR, Re. Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 09/09/2014, grifamos)

12.514/2011, que delega aos Conselhos Profissionais a fixação do valor exato das anuidades a eles devidas. Basicamente, o entendimento predominante foi no sentido de que a lei previu o valor máximo do tributo, em patamares módicos, bem como os critérios para a fixação da anuidade pelo ente estatal. No entanto, mesmo partindo desse entendimento, é possível avaliar que o art. 6º, caput e § 2º, não estabeleceram critérios suficientes para a *fixação* do valor exato da anuidade.

Note-se: não se está a dizer que não houve a fixação de critério algum, uma vez que a lei previu patamares máximos a depender do grau de escolaridade, no caso de pessoa física, e do capital social, no caso de pessoa jurídica; bem como a possibilidade de descontos para profissionais recém-inscritos. No entanto, é possível criticar a eleição de apenas esses critérios, sem estabelecer também, por exemplo, outros parâmetros que pudessem melhor aferir a capacidade contributiva dos profissionais. No caso de empresas, aliás, é questionável até mesmo a utilização do capital social como parâmetro da capacidade contributiva para fixação do valor da taxa, uma vez que nada impede que empresa com capital social pequeno possa obter faturamento maior do que uma com grande capital social.

Vale notar também que o § 2º do art. 6º conferiu a possibilidade de a resolução conceder isenção da anuidade, sem, contudo, estabelecer qualquer tipo de parâmetro para conter o arbítrio do ente administrativo ao estabelecer a isenção. No julgamento das ADIs, os ministros validaram o dispositivo legal, mas essa decisão viola a própria fundamentação – por eles exposta – de que a resolução do Conselho seria válida apenas na medida em que obedecesse a parâmetros previstos em lei. Revela-se, portanto, uma decisão contraditória em seus próprios termos, ao menos neste ponto.

De todo modo, como se vê, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ao interpretar o art. 150, I, da Constituição da República, tem caminhado no sentido de admitir a delegação normativa de aspectos da obrigação tributária para definição pela Administração Pública.

Embora esses julgamentos sinalizem a tendência de que o STF rumo em direção a uma verdadeira redefinição do princípio da legalidade tributária, não custa lembrar que os julgados aqui tratados se referem às espécies tributárias identificadas como *taxas e contribuições devidas a conselhos profissionais*. Assim, é necessário analisar como a jurisprudência vai se comportar em relação às demais espécies tributárias, já que os *impostos* e alguns outros tipos de *contribuições* (especialmente as devidas à Seguridade Social) possuem características que os diferenciam daquelas outras⁵²⁷ e, portanto, merecem análise detalhada em apartado.

⁵²⁷ Exceção para o caso do SAT, que, como visto, mais se assemelha a uma taxa.

Por fim, vale ressaltar que os seis pressupostos para a releitura da teoria da competência regulamentar (vide tópico 3.2.2, *supra, in fine*), muito bem sistematizados por Marcílio da Silva Ferreira Filho para o campo do Direito Administrativo, têm permitido uma teoria ampliativa da competência regulamentar também no Direito Tributário, sem que isso signifique uma atuação normativa da Administração Pública Tributária desprovida de parâmetros de controle. Nas palavras do referido jurista⁵²⁸:

Estes pressupostos, aqui colhidos durante o desenvolvimento do trabalho, demonstram um caminho para uma teoria ampliativa da competência regulamentar, sem, no entanto, idealizar uma instrumentalização livre de parâmetros de controle. Q que se tem em mente é a possibilidade de se admitir regulamentos menos mecânicos e mais criativos, com respaldo em lei medida, que habilite a norma regulamentar a trazer normas jurídicas mais detalhistas sobre o assunto, sem que isto venha infringir o princípio da legalidade.

Assim como no Direito Administrativo, constata-se que falta debate sobre a qualidade da delegação normativa, isto é, sobre a definição de critérios que sirvam ao controle da lei que estabelece a delegação normativa em Direito Tributário. Esse, é o ponto sobre o qual se pretende debruçar no próximo capítulo.

⁵²⁸ FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. *Poder regulamentar: aspectos controvertidos no contexto da função regulatória*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 235.

4 CRITÉRIOS PARA A DELEGAÇÃO NORMATIVA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.

Tal como destacado por Marco Aurélio Greco⁵²⁹, historicamente o tributo era associado ao poderio militar, sendo visto como uma espécie de *indenização* pelos custos da guerra, paga pelo vencido ao vencedor. Posteriormente, com a atribuição de autoridade divina à realeza, o tributo passou a ser visto como um fator de distanciamento entre os detentores do poder e a sociedade em geral – noção que evoluiu para a de tributo como de custeio da nobreza dominante, identificada sob as vestes do Estado, em contraposição às demais camadas sociais.

Daí que, com o advento do iluminismo e do racionalismo como base da legitimidade do tributo, no contexto da Revolução Francesa, passou-se a transferir a espectros mais amplos da sociedade (não só a nobreza, mas também à classe burguesa, p. ex.) a definição de *o que e quanto* tributar, como forma de limitar o poder do Estado. Ou seja: inicialmente tributo era identificado como um mero atributo do poder estatal⁵³⁰, mas posteriormente o tributo passou a ser legitimado por um caráter *neutro* de autoconsentimento, exercido por meio de atividade do Poder Legislativo, representante da sociedade, com a edição de leis, em contraposição ao Poder Executivo, a quem caberia o papel de *tendencioso* de arrecadação. Naturalmente, o curso da história levou então a atividade tributária a deixar de ser uma mera relação de poder, para tornar-se uma relação instaurada dentro do Estado de Direito, i. e., é aquele que se submete à lei, à jurisdição e à garantia dos direitos individuais.

Atualmente, com a mudança de paradigma acerca da relação entre sociedade e Estado (de embate para cooperação), identifica-se a legitimidade do tributo não apenas com o Poder Legislativo (como representante dos diversos grupos sociais), mas também na atividade do Poder Executivo, na medida em que se valha, como Estado Subsidiário, da tributação como meio de promover os princípios de justiça e igualdade social.

⁵²⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Crise do formalismo no Direito Tributário brasileiro*. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>, acesso em 14.10.2016.

⁵³⁰ Vide, a respeito, a obra de Otto Mayer, para quem a relação tributária é uma relação de poder estatal. Para o referido jurista, há uma aproximação entre o Poder Tributário e o tradicional Poder de Polícia do direito administrativo. Ambos representariam a materialização de medidas unilaterais do Estado para restrição das esferas de liberdades individuais. Contudo, Otto Mayer entende que a diferença desses dois poderes estaria em seus fundamentos. Enquanto o Poder de Polícia teria fundamento no direito natural de manutenção da ordem pública, o Poder de Tributar não teria qualquer respaldo nesse sentido. O dever geral de pagar impostos surgiria apenas da necessidade pragmática de manutenção das atividades estatais. (MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán*: poder de policía y poder tributário. Tomo II. 2ª ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1982, p. 186)

Nota-se então a abertura a um interessante fenômeno compartilhamento da legitimidade do tributo entre os Poderes Legislativo e Executivo, considerando um novo contexto de cooperação entre as diversas funções estatais. E, na medida em que o Estado contemporâneo se caracteriza como Estado Subsidiário, a legitimidade da atividade tributária deixa de se identificar exclusivamente com o próprio ente estatal, para retornar também à identificação com o papel da sociedade.

Contudo, esse rearranjo de polos do poder não poderia ser feito sem a obediência a parâmetros mínimos. Por mais que a República Federativa do Brasil se constitua em Estado Democrático, ainda permanece como Estado de Direito, isto é, aquele que se submete a repartição de poderes à lei. Portanto, a lei como veículo de normas não deixa de ter relevância, mas passa a ganhar um outro papel ou função: o de intermediar essas relações de poder entre instituições componentes do Estado, e igualmente entre o Estado e a sociedade, visando à redução da insegurança e promoção da justiça, igualdade e solidariedade.

No entanto, uma proteção nem tão intensa à segurança jurídica deve ser acompanhada de *contrapartidas* que garantam um mínimo de racionalidade e controle intersubjetivo do poder. Daí a necessidade de, nessa transição, o Poder Legislativo (detentor da prerrogativa de produzir a lei como fonte de autoridade do Direito) definir *critérios e parâmetros* para legitimar a *delegação* de parcela do poder de tributar e da atividade normativa tributária para o Poder Executivo. Isso, é claro, sem permitir que a questão descambe para a discricionariedade e o arbítrio na imposição tributária⁵³¹.

Em suma: a discussão deixa de se pautar apenas pela forma (uso da *lei*), para considerar também o conteúdo da legalidade na definição, aplicação e controle de critérios da tributação.⁵³²

⁵³¹ Neste contexto, César Garcia Novoa chega a admitir a possibilidade de uma espécie de discricionariedade técnica na aplicação da norma tributária. Na visão do autor, o tribunal constitucional da Espanha já admitiu "(...) una 'discrecionalidad técnica' que debe estimarse respetuosa con la reserva de la ley y la tipicidad. En aras de esta última, ley tributaria necesariamente contendrá unos criterios 'que sean idóneos para impedir que la actuación discrecional de la Administración en la apreciación de los factores técnicos se transforme en una actuación libre o no sometida a límites' (NOVOA, C. G. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000, pp. 118-119)

⁵³² "Os fatos se mostraram mais fortes do que os modelos formais. O debate substancial está instaurado e, talvez para surpresa de alguns, isto não se deu predominantemente no âmbito do Poder Judiciário (onde o tema da ponderação de valores constitucionais encontra espaço propício), mas no âmbito da jurisprudência administrativa, como é exemplo o acórdão referido no início do presente estudo. Note-se como esse acórdão lida com os conceitos de legalidade e de legitimidade. Aquela ligada ao critério eminentemente formal, enquanto esta é atrelada a um valor prestigiado pelo ordenamento.

Pondera-se (mitiga-se) a liberdade com a isonomia e a capacidade contributiva. Exige-se um motivo para que a conduta do contribuinte seja fiscalmente aceitável. Passa a assumir relevância o conjunto de atos praticados e não cada um isoladamente; o filme e não apenas a foto; o fazer efetivo e não apenas o querer abstrato. O debate tributário – com todas as letras – deixou de ser um debate formal. Não se trata de prevalência da substância sobre a forma, mas de coexistência; não se trata de sobre+por, mas de com+por valores. A grande questão que agora se põe é de saber quais os parâmetros e critérios a serem adotados nesse novo

Nessa avaliação, diversos fatores podem ser considerados, como os que se pretende analisar nas próximas linhas.

4.1 Atualização de valores nominais dos tributos

O primeiro critério que pode ser delegado pelo Poder Legislativo para normatização pelo Poder Executivo é o da atualização da base de cálculo. Nos tributos com alíquota fixa, a correção do valor nominal estabelecido em lei é imperativa, para evitar que o efeito inflacionário venha a corroer o valor da exação. Da mesma forma, a correção monetária da base de cálculo visa à preservação do poder aquisitivo original da moeda, deturpado pela inflação, não implicando aumento vedado pelo art. 150, I, da Constituição. Nessa mesma linha, destaca José Casalta Nabais 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 de lei”⁵³³.

No Direito brasileiro, o problema já é resolvido de antemão pelo Código Tributário Nacional, o qual, embora estabeleça que somente a lei pode efetuar a majoração de tributo e equipara a majoração a modificação da sua base de cálculo que importe em torná-lo mais oneroso (art. 97, caput, inc. II e § 1º, CTN), ressalva, por outro lado, que não constitui majoração de tributo a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo (art. 97, § 2º, CTN).

Nessa linha, a jurisprudência tem estabelecido que a correção monetária da base de cálculo dos tributos por meio de ato normativo infralegal não constitui ofensa ao art. 150, I, da Constituição. É o que se deu, por exemplo, no julgamento do RE nº 648.245/MG, no qual o STF fixou a tese de que “a majoração do valor venal dos imóveis para efeito da cobrança de IPTU não prescinde da edição de lei em sentido formal, exigência que somente se pode afastar quando a atualização não excede os índices inflacionários anuais de correção monetária”⁵³⁴. No

contexto em que a substância é tão importante quanto a forma.

Neste momento, resgatar o debate sobre a perspectiva funcional e reavivar lições como as que permanecem latentes na obra de Tércio Sampaio Ferraz Júnior é tarefa que certamente contribuirá positivamente para a construção da sociedade livre, justa e solidária que o artigo 3º, I da CF/88 alça a primeiro objetivo fundamental da República. (GRECO, M. A. *Crise do formalismo no Direito Tributário brasileiro*. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i-greco.pdf>, acesso em 14.10.2016)

⁵³³ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 370.

⁵³⁴ Confira-se a ementa:

“Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Legalidade. 4. IPTU. Majoração da base de cálculo. Necessidade de lei

mesmo sentido, a tese fixada no julgamento do já citado RE 704.292/PR, no sentido de que é vedada a atualização do valor das contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas (usualmente cobradas sob o título de anuidades) pelos conselhos em percentual superior aos índices legalmente previstos.

No Brasil, tem-se como exemplo dessa mitigação do rigor da legalidade tributária a Medida Provisória nº 687/2015, posteriormente convertida na Lei nº 13.196/2015, que autorizou o Poder Executivo a reajustar, pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), as taxas cobradas pela Agência Nacional do Cinema (Ancine), pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade) e pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama).

Embora a definição do índice de correção monetária seja matéria de opção legislativa, nem todo índice poderia ser utilizado pelo legislador. A taxa Selic⁵³⁵, por exemplo – que é utilizada para correção monetária dos tributos federais⁵³⁶ –, tem uma natureza dúplice, funcionando tanto como índice de correção monetária, quanto como taxa para fixação de juros de mora⁵³⁷. Exatamente por essa razão, não poderia ser eleita pela lei como índice para correção do valor nominal dos tributos pela Administração Pública.

Por outro lado, se é permitida a correção da base de cálculo dos tributos por meio de ato infralegal para cobrir o efeito inflacionário a favor do Fisco, da mesma forma deveria ser

em sentido formal. 5. Atualização monetária. Possibilidade. 6. É inconstitucional a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal, vedada a atualização, por ato do Executivo, em percentual superior aos índices oficiais. 7. Recurso extraordinário não provido.” (RE 648245, Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2013, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-038 DIVULG 21-02-2014 PUBLIC 24-02-2014)

⁵³⁵ “Define-se Taxa Selic como a taxa média ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais. Para fins de cálculo da taxa, são considerados os financiamentos diários relativos às operações registradas e liquidadas no próprio Selic e em sistemas operados por câmaras ou prestadores de serviços de compensação e de liquidação (art. 1º da Circular nº 2.900, de 24 de junho de 1999, com a alteração introduzida pelo art. 1º da Circular nº 3.119, de 18 de abril de 2002).” Disponível em http://www.bcb.gov.br/htms/selic/conceito_taxaselic.asp?idpai=SELICTAXA. Acesso em 04.03.2018.

⁵³⁶ Lei nº 9.065/1995: “Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.”

⁵³⁷ Nesse sentido, por exemplo:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. TAXA SELIC. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM JUROS DE MORA. 1. A taxa SELIC possui natureza dúplice, que inclui tanto os juros reais quanto a inflação do período considerado, sendo inacumulável, portanto, com qualquer outro índice, seja de juros ou de atualização monetária. 2. Agravo regimental provido. (AgRg no REsp 552.781/CE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/12/2003, DJ 19/12/2003, p. 366)

admitida a correção automática das bases em favor dos contribuintes. Essa é uma demanda antiga que vem sendo reiteradamente levada ao STF, sendo a mais recente tentativa a propositura da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5096 pelo Conselho Federal da OAB. Nessa ação, a OAB questiona a correção da tabela progressiva referente à tributação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF), buscando demonstrar que a correção da tabela em percentual inferior à inflação viola preceitos constitucionais, como o conceito de renda (art. 153, III), a capacidade contributiva (art. 145, § 1º), o não confisco tributário (art. 150, IV) e a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), em face da tributação do mínimo existencial. O relator a ação, que ainda não teve o mérito julgado, é o ministro Luís Roberto Barroso.

Sobre o ponto, Casalta Nabais⁵³⁸ destaca que

se o legislador parlamentar (ou o legislador governamental por sua delegação ou mesmo qualquer outro órgão normativo com poderes para tal nos termos constitucionais) não assumir a atualização desses elementos, rejeitando expressamente este, ou procedendo a uma sua mera atualização parcial, então deparamo-nos com aumentos de impostos (decorrentes da inflação) não imputados à lei e, por isso mesmo, violadores do princípio da legalidade fiscal. (...)

Se, pelo contrário, o legislador pretender a produção dos efeitos fiscais decorrentes da inflação, então deve dizê-lo e assumi-lo claramente, isto naturalmente se e na medida em que uma tal decisão não viole outros princípios ou preceitos constitucionais.

Em suma, a correção monetária da alíquota dos tributos fixos (como os valores de taxas e de anuidades de conselhos profissionais), como também da base de cálculo dos tributos que utilizem valores específicos na apuração (a exemplo das faixas da tabela progressiva do imposto de renda), é um dos elementos que pode ser delegado ao Poder Executivo, sem que seja malferido o disposto no art. 150, I, da Constituição Federal.

Questão interessante, contudo, na linha do voto do Min. Roberto Barroso no RE nº 648.245, é discutir se poderia o legislador, mediante uma delegação, com parâmetros objetivos razoáveis e controláveis, atribuir ao Executivo uma atualização que pudesse extrapolar, em certos casos, a mera correção monetária. É o que ocorreria, na visão do referido ministro, na hipótese de se conferir ao Executivo a possibilidade de atualizar a planta de valores do IPTU para adequá-la a valores de mercado⁵³⁹.

⁵³⁸ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2009, pp. 370-371.

⁵³⁹ Confira-se o voto do referido ministro:

“De modo que o recurso extraordinário do Município de Belo Horizonte, a meu ver, deve ser desprovido, e, portanto, na conclusão, estou de pleno acordo com o Ministro Gilmar Mendes. Mas a discussão de exigir-se que lei estabeleça a base de cálculo para o IPTU, a meu ver, a jurisprudência do Supremo já oscilou, como sabem Vossas Excelências, e pessoalmente acho que esta é uma fórmula que engessa excessivamente o Município. Quer dizer, aqui é preciso encontrar um ponto de equilíbrio entre a proteção do contribuinte, que não deve ficar à mercê do alvedrio do Poder Executivo, mas também há um problema que, muitas vezes, o município e o prefeito ficam reféns da câmara municipal, que, por animosidade política ou às vezes por populismo, não aprova a lei que modifica a base de cálculo, o que priva o município, muitas vezes, de uma das suas principais fontes de receita. De modo que, se não neste caso, talvez em uma outra oportunidade, eu acho que seria, sim, hipótese de se discutir se não poderia o legislador, mediante uma delegação, com parâmetros objetivos razoáveis e controláveis,

A meu ver, tal delegação poderia encontrar fundamento no § 1º do art. 145 da Constituição, ao estatuir que “sempre que possível, os impostos (...) serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Nessa hipótese, contudo, a atualização monetária não abdicaria da observância de parâmetros legais, que inclusive deverão levar em conta não só a possibilidade de aumento, mas também de diminuição do valor venal (afinal, o critério deve ser utilizado em favor tanto do Estado quanto do contribuinte); a periodicidade de tal avaliação (Convém permitir à Administração Pública corrigir anualmente o valor? Ou seria melhor aguardar o transcurso de alguns anos?); a necessária generalidade e abstração da fixação do novo valor (a planta toda deverá ser atualizada, e não o imóvel deste ou daquele contribuinte); e a observância, é claro, da anterioridade tributária (em aplicação do art. 150, III, b, da CF/88).

4.2 Combate às desigualdades regionais

Outro critério que pode ensejar, de modo legítimo, a delegação da fixação de alíquotas de tributo pelo Poder Executivo são considerações de ordem regional, de modo a ajustar o cálculo do tributo à realidade econômica dos contribuintes de determinado local.

A redução de desigualdades regionais é um dos fundamentos da República (art. 3º, CF/88)⁵⁴⁰ e princípio fundante da ordem econômica (art. 170, VII, CF/88)⁵⁴¹, podendo ser promovida inclusive por meio de isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas (art. 43, § 2º, III, CF/88)⁵⁴². Da mesma forma,

delegar ao Executivo uma atualização que pudesse extrapolar, em certos casos, a mera correção monetária. O que se vê é que essa é uma fonte importante de receita para os municípios, e com o congelamento, muitas vezes, dos valores reais nessas tabelas, o imposto fica efetivamente defasado quando o Código Tributário fala em valor venal. Portanto, a lei complementar já diz qual é o critério, que é o valor venal. De modo que, se a lei municipal estabelecer critérios razoáveis e controláveis, eu não acho que haja uma impossibilidade desta delegação.”

⁵⁴⁰ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;”

⁵⁴¹ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) VII - redução das desigualdades regionais e sociais;”

⁵⁴² “Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. (...)

§ 2º - Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

I - igualdade de tarifas, fretes, seguros e outros itens de custos e preços de responsabilidade do Poder Público;
II - juros favorecidos para financiamento de atividades prioritárias;

a lei tributária deve ser objeto de promoção da isonomia (art. 150, II, CF/88, a *contrario sensu*)⁵⁴³.

Nesse contexto, a lei tributária pode delegar ao Poder Executivo a fixação de alíquotas de tributos em patamares diferenciados com vistas a promover a redução das desigualdades regionais, sem que isso prejudique o comando inserido no art. 150, I, da Constituição.

Tome-se, novamente, o exemplo das anuidades devidas a conselhos profissionais. É evidente que, nos grandes centros econômicos, em que há maior circulação de riqueza, os profissionais tendem a ter remuneração maior do que nas localidades afastadas. Nesse contexto, nada impede que um dos critérios eleitos pela lei, na graduação das alíquotas desse tributo, seja a localização do conselho regional da profissão fiscalizada. Com isso, inclusive, atende-se ao princípio da subsidiariedade e ao princípio democrático, permitindo que a categoria atingida pela carga tributária a ela imposta possa definir, com mais precisão, o *quantum* a ser repartido entre os profissionais para financiamento e sustento de seu órgão de fiscalização direta.

4.3 Praticidade (ou praticabilidade)

Num cenário ideal, toda a tributação deveria verificar, caso a caso, a real capacidade contributiva do sujeito passivo. No entanto, a massificação das relações jurídicas tributárias tem trazido grandes desafios ao cumprimento da justiça do caso concreto na instituição e cobrança dos tributos, dada a onerosidade de fiscalizar cada operação individual.

Como o legislador não possui os atributos divinos de onisciência, onipresença e onipotência, busca-se dar tratamento a essa problemática com a adoção de normas que utilizam padrões fiscais simplificadores, com presunções, ficções e esquemas, como pautas, tabelas e plantas de valores. Com isso, perde-se na justiça do caso particular (decrécimo da igualdade individual), mas ganha-se por outro lado maior agilidade, eficiência e economicidade na

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;
IV - prioridade para o aproveitamento econômico e social dos rios e das massas de água represadas ou represáveis nas regiões de baixa renda, sujeitas a secas periódicas.

⁵⁴³ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

fiscalização e arrecadação de tributos (acréscimo na igualdade geral).

A essa técnica de execução em massa da lei tributária, com algum grau de menosprezo das diferenças individuais, dá-se o nome de praticabilidade, a significar “a totalidade das condições que garantem uma execução legal eficiente e econômica”⁵⁴⁴.

A praticabilidade é princípio que informa a técnica de tributação utilizada na substituição tributária, que é constitucionalmente admitida no Direito brasileiro, conforme determinam, por exemplo, os arts. 150, §7º, e 155, § 2º, XII, b, da CF/88. No particular, a Lei Complementar nº 87/1996 dispõe que podem ser utilizadas algumas técnicas para a padronização da base de cálculo do tributo, dentre elas:

- (i) a margem de valor agregado (art. 8º, II, c, e § 4º, da LC 87/96)⁵⁴⁵; ou
- (ii) a pauta fiscal (art. 8º, § 6º, da LC 87/96)⁵⁴⁶.

Em ambos os casos, há intensa participação do Poder Executivo na apuração da base de cálculo a ser utilizada, que, deve ser obtida mediante levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei (art. 8º, § 4º, da LC 87/96).

O que se deve tomar em consideração, como adverte Humberto Ávila, é que a padronização acarreta o dever de vinculação com a realidade em dois momentos – antes e depois da formação do padrão. Antes, porque é necessária a formação de um suporte empírico que permita, em grau considerável, comprovar a existência de um padrão que abranja a maioria dos

⁵⁴⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 319.

⁵⁴⁵ “Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(...)

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.”

⁵⁴⁶ Art. 8º (...)

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do **caput**, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subseqüentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. ([Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002](#))”

casos; depois, porque é necessário conferir ao contribuinte meios de controlar a existência de discrepâncias entre o valor presumido e o fato gerador efetivamente ocorrido no caso concreto⁵⁴⁷. É nesse contexto que surgiu com importância a decisão do STF no RE nº 593.849, no sentido de admitir que a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado⁵⁴⁸.

Em todo caso, importa dizer que a técnica de substituição tributária com metodologia de simplificação fiscal adotada pela Lei Complementar nº 87/96, que encontra guarida constitucional, prevê expressamente que o Poder Executivo, em nome da praticabilidade, participe da elaboração da base de cálculo do ICMS. Trata-se, evidentemente, de uma outra espécie de mitigação do rigor do art. 150, I, da Constituição Federal⁵⁴⁹ – mitigação, e não

⁵⁴⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 89-90.

⁵⁴⁸ Confira-se a ementa do julgado: “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU PARA FRENTE. CLÁUSULA DE RESTITUIÇÃO DO EXCESSO. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. BASE DE CÁLCULO REAL. RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA. ART. 150, §7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. REVOGAÇÃO PARCIAL DE PRECEDENTE. ADI 1.851. 1. Fixação de tese jurídica ao Tema 201 da sistemática da repercussão geral: “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. 2. A garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas hauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições. 3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS. 4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta. 5. De acordo com o art. 150, §7º, in fine, da Constituição da República, a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado. 6. Altera-se parcialmente o precedente firmado na ADI 1.851, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral. 7. Declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 22, §10, da Lei 6.763/1975, e 21 do Decreto 43.080/2002, ambos do Estado de Minas Gerais, e fixação de interpretação conforme à Constituição em relação aos arts. 22, §11, do referido diploma legal, e 22 do decreto indigitado. 8. Recurso extraordinário a que se dá provimento.” (RE 593849, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-065 DIVULG 30-03-2017 PUBLIC 31-03-2017 REPUBLICAÇÃO: DJe-068 DIVULG 04-04-2017 PUBLIC 05-04-2017)

⁵⁴⁹ Nas palavras de Misabel Derzi:

“A análise, que ora se faz, considera exatamente as esquematizações, abstrações e generalizações (tipificações e conceitualizações) que a norma inferior, ao executar a superior, em nome da praticidade, faz ou pode fazer. Por essa razão, exatamente naqueles ramos jurídicos, onde compete a órgão estatal executar a norma em massa, é que se coloca de forma mais aguda a questão da praticidade e de seus limites.

A doutrina alemã entende que o modo de pensar, que chama impropriamente de tipificante, no Direito Tributário, representa a quebra do princípio da legalidade.

(...)

A polêmica em torno da base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana concentra-se nesses pontos básicos: o estado de necessidade administrativo leva à formação de padrões e esquemas que atuam como presunções, fixadas pelo Poder Executivo, as quais são um arranhão ao princípio da legalidade tributária.”

afastamento, uma vez que é a própria lei quem fixa os critérios para definição dos valores presumidos.

4.4 Extrafiscalidade

Outro fator que poderia ser utilizado como parâmetro, pela lei, para a graduação de alíquotas pelo Poder Executivo são os fins extrafiscais. Em linhas gerais, a extrafiscalidade refere-se a uma qualificação das normas tributárias que visam, precipuamente, fins outros que não a simples arrecadação de recursos ao Estado. Nesse sentido, a função extrafiscal do tributo pode se revelar com fins vários, como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc.⁵⁵⁰

A função extrafiscal já é evidente nos casos dos impostos regulatórios⁵⁵¹. Tanto é assim, que a própria Constituição já admitiu, desde a redação originária, maior flexibilidade ao disposto no art. 150, I, em relação aos impostos de importação e exportação, o IPI e o IOF.

No entanto, a extrafiscalidade não é característica exclusiva dos impostos. A Emenda

(DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, pp. 320 e 351.)

⁵⁵⁰ No dizer de Luís Eduardo Schoueri:

“Tomando a extrafiscalidade, deve-se notar que o termo pode referir-se a um gênero e a uma espécie. O gênero da ‘extrafiscalidade inclui todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária, nem à simplificação do sistema tributário. No dizer de José Marcos Domingues de Oliveira, ‘a tributação extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc.’ Inclui, neste sentido, além de normas com função indutora (que seria a extrafiscalidade em sentido estrito, como se verá abaixo), outras que também se movem por razões não fiscais, mas desvinculadas da busca do impulsionamento econômico por parte do Estado.”

(SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32.)

⁵⁵¹ “(...) Essa possibilidade encontra paralelo no direito comparado, citando-se o caso da Suíça, onde se admite que o legislador conceda ao Executivo ‘ligar e desligar’ a tributação indutora, decidindo sobre sua entrada em vigor ou revogação, bem como sobre a variação de alíquotas.

As referidas exceções constitucionais apontam uma preferência, por parte do Constituinte, a que os impostos acima arrolados sejam veículos de introdução de normas tributárias indutoras. Não se trata, outrossim, de mandamento constitucional, já que nada impede ali convivam normas tributárias arrecadadoras. Não fosse assim (i. e. se descoubesse qualquer efeito arrecadatório), não teria sentido o Constituinte haver tratado da repartição das rendas decorrentes daqueles impostos.” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 262.)

Constitucional nº 33/2001, ao introduzir o art. 177, § 4º, inc. I, da CF/88 para permitir a modulação de alíquotas da CIDE combustíveis pelo Poder Executivo, evidenciou que essa função também pode ser exercida em relação às outras espécies tributárias. Nesse sentido, a doutrina admite a função extrafiscal também para as taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais (a exemplo do caso do SAT, discutido em tópicos anteriores) e contribuições especiais⁵⁵².

Assim, por exemplo, seria possível delegar ao Poder Executivo a possibilidade de graduar alíquotas de taxas pela prestação de serviços públicos a pessoas mais carentes em patamares módicos, tomando como parâmetros a renda familiar (por exemplo: pessoas com renda familiar até X reais estariam exoneradas da taxa, mas entre X e Y reais teriam desconto de 50% no valor do tributo); na mesma linha seria possível abrir ao Judiciário a possibilidade de graduar o valor da taxa judiciária de acordo com a renda do indivíduo, sem que isso se confunda com o benefício de gratuidade de justiça. No caso, por exemplo da instituição de taxas de polícia mais onerosas para “os aviões que ultrapassem certo nível de ruído”⁵⁵³, a definição do nível de ruído que viesse a causar danos à saúde humana poderia ser deixado à normatização pelo Poder Executivo.

No caso das contribuições especiais e das destinadas à seguridade social, seu âmbito de incidência atualmente se estende a grupos tão grandes, há quem chegue a defender que se trata de verdadeiros impostos com destinação específica⁵⁵⁴. Nesse contexto, nada impede que seja dada, em alguma medida, caráter extrafiscal às contribuições, como meio de (des)incentivar esta ou aquela atividade, como meio de regulação da economia, do uso de determinados instrumentos financeiros⁵⁵⁵ etc. Assim, por exemplo, a lei pode dar maior autonomia à graduação de alíquotas de contribuições ao Poder Executivo, desde que ela própria estabeleça

⁵⁵² SCHOUERI, Luís Eduardo Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 176 e segs.

⁵⁵³ SCHOUERI, Luís Eduardo Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 176.

⁵⁵⁴ É a lição de Sacha Calmon, por exemplo:

“As contribuições, quando a finalidade não implica uma resposta estatal, pessoal, específica, proporcional, determinada, ao contribuinte, são também impostos, só que afetados a finalidades específicas (finalísticos). Olhemos as do art. 195 da CF/88: receita bruta (faturamento ou receitas), pagamento de folha, lucro, receita de jogos. O que são senão fatos geradores de impostos porque destituídos de qualquer atuação estatal, proporcional, específica, relativa à pessoa do contribuinte?”

(COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 96)

⁵⁵⁵ O que, contudo, poderia gerar até mesmo uma deturpação da natureza de determinadas contribuições, como ocorre nas contribuições para financiamento da Seguridade Social.

os limites e critérios a serem aferidos nessa atividade de modulação⁵⁵⁶.

Em todo caso, a legislação é farta em dispositivos que condicionam a participação de órgãos da Administração Pública na concessão de incentivos e benefícios fiscais, como, por exemplo:

- a) na exclusão do lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos dispêndios efetivados em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica – no caso, os projetos devem ser aprovados por um comitê permanente de acompanhamento de ações de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica, constituído por representantes do Ministério da Ciência e Tecnologia, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e do Ministério da Educação, na forma do regulamento (art. 19-A, § 8º, da Lei nº 11.196/2005)⁵⁵⁷;
- b) na redução das alíquotas da CONDECINE prevista no 39, X, da Medida Provisória nº 2.228-1/2001, hipótese em que a programadora beneficiária deve optar por aplicar parte do valor beneficiado em projetos de produção de obras cinematográficas e videofonográficas brasileiras de longa, média e curta metragens de produção independente, de co-produção de obras cinematográficas e videofonográficas brasileiras de produção independente, de telefilmes, minisséries, documentais, ficcionais, animações e de programas de televisão de caráter educativo e cultural, brasileiros de produção independente, desde que previamente aprovados pela ANCINE⁵⁵⁸;

⁵⁵⁶ Em sentido contrário, a posição de Luís Eduardo Schoueri, para quem o princípio da legalidade na Constituição foi excepcionado apenas na medida em que “surgisse a necessidade de introdução de normas tributárias indutoras, para as quais os referidos impostos serviriam de veículos”. (SCHOUERI, Luís Eduardo Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 262.)

⁵⁵⁷ Art. 19-A. A pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), os dispêndios efetivados em projeto de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica a ser executado por Instituição Científica e Tecnológica (ICT), a que se refere o inciso V do caput do art. 2º da Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004, ou por entidades científicas e tecnológicas privadas, sem fins lucrativos, conforme regulamento. (Redação dada pela Lei nº 12.546, de 2011)

(...)

§ 8º Somente poderão receber recursos na forma do **caput** deste artigo projetos apresentados pela ICT previamente aprovados por comitê permanente de acompanhamento de ações de pesquisa científica e tecnológica e de inovação tecnológica, constituído por representantes do Ministério da Ciência e Tecnologia, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e do Ministério da Educação, na forma do regulamento. (Incluído pela Lei nº 11.487, de 2007)”

⁵⁵⁸ “Art. 39. São isentos da CONDECINE:

(...)

X - a CONDECINE de que trata o parágrafo único do art. 32, referente à programação internacional, de que trata

Nesses e em outros casos semelhantes, evidenciam-se hipóteses em que as normas indutoras figuram como desvios à clássica enunciação da legalidade tributária – uma vez que, nesses casos, a obrigação tributária nasce com interferência de órgãos outros da Administração Pública, que não apenas o Fisco, os quais elaboram atos normativos para avaliação dos requisitos acessórios necessários à obtenção do benefício fiscal pretendido⁵⁵⁹.

Mais uma vez, não se tem aqui uma hipótese de derrogação da legalidade tributária, pois em qualquer caso é a própria lei o veículo a introduzir os limites e parâmetros para a concessão, pela Administração Pública, do benefício fiscal ou da redução de alíquota.

Em todo caso, para evitar o arbítrio e permitir maior legitimidade democrática, é essencial permitir a participação dos contribuintes na elaboração do regulamento, ainda que os requisitos delegados pela lei sejam de ordem eminentemente técnica⁵⁶⁰.

o inciso XIV do art. 1º, desde que a programadora beneficiária desta isenção opte por aplicar o valor correspondente a 3% (três por cento) do valor do pagamento, do crédito, do emprego, da remessa ou da entrega aos produtores, distribuidores ou intermediários no exterior, das importâncias relativas a rendimentos ou remuneração decorrentes da exploração de obras cinematográficas ou videofonográficas ou por sua aquisição ou importação a preço fixo, bem como qualquer montante referente a aquisição ou licenciamento de qualquer forma de direitos, em projetos de produção de obras cinematográficas e videofonográficas brasileiras de longa, média e curta metragens de produção independente, de co-produção de obras cinematográficas e videofonográficas brasileiras de produção independente, de telefilmes, minisséries, documentais, ficcionais, animações e de programas de televisão de caráter educativo e cultural, brasileiros de produção independente, aprovados pela ANCINE. (Incluído pela Lei nº 10.454, de 13..5.2002)”

⁵⁵⁹ “O emprego de normas tributárias indutoras implica, por vezes, a relação tributária já não mais se determinar a partir de uma relação entre fisco e contribuinte, fazendo-se presente o concurso de outros órgãos da administração.

Com efeito, é frequente que o legislador condicione a concessão de determinados benefícios fiscais ao cumprimento de certos requisitos, cuja certificação não fica a cargo do fisco. (...)

Evidencia-se, mis uma vez, o despreendimento das normas tributárias indutoras dos limites clássicos do princípio da legalidade; no lugar da objetividade preconizada pela teoria tradicional, segundo a qual a obrigação tributária nasceria independentemente de qualquer interferência das partes, fisco e contribuinte, constata-se ocasiões em que um ato da Administração (aprovação ou não de um programa) será relevante para a produção de consequências tributárias.” (SCHOUERI, Luís Eduardo Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 266-267.)

⁵⁶⁰ “O princípio democrático, como apontado no início do presente trabalho, tem sua origem e evolução intimamente ligadas ao advento e desenvolvimento do Estado de Direito. A participação no processo de criação do ordenamento jurídico, com base no princípio democrático, condiciona o exercício do poder, que fica obrigado a considerar a posição dos participantes e, conseqüentemente, cria melhores condições para proteção da liberdade e da segurança jurídica. Nesse passo, a participação do contribuinte no processo regulamentar permite à Administração Tributária te o conhecimento das diferentes ‘normas espelho’ construídas pelos contribuintes sobre o mesmo assunto específico, permitindo que a regulamentação ao final editada seja o fruto maduro de uma discussão necessária.

Portanto, a participação do contribuinte na edição da regulamentação fiscal por meio de um processo específico constitui aplicação do princípio democrático, assegurando a sua interferência na produção de regulamentos. Ainda que seja apolítica e apenas técnica, a participação do contribuinte na edição da regulamentação tributária legítima e regula a influência desse no Executivo, cuja finalidade é a produção de uma regulamentação fiscal de melhor qualidade e a proteção de seus direitos, com a redução de litígios.” (AMENDOLA, Antonio Carlos de Almeida. Participação do contribuinte na regulamentação tributária. Porto Alegre: Magister, 2011, p. 131.)

4.5 Promoção de outros princípios constitucionais: os exemplos da proporcionalidade e vedação ao confisco

Não se pretende esgotar, neste trabalho, a lista de motivos e critérios a serem eleitos pelo legislador para delegação intencional de regras de imposição tributária ao Poder Executivo. No entanto, é preciso deixar claro que, em qualquer caso, o fundamento de legitimidade do critério mitigador do art. 150, I, da CF/88 deve igualmente ser buscado na constituição.

Um último exemplo vale a pena ser citado: como exposto anteriormente, no caso das taxas e contribuições, como se trata de tributos vinculados a atividade estatal e fundados na retributividade, o Estado deve ter meios de, através de sua cobrança, se ressarcir em relação aos custos da atividade envolvida (caso das taxas e contribuições de melhoria) ou financiar determinada atividade à qual a receita se vincula (contribuições em geral). Daí que o próprio ente estatal, nessas espécies tributárias, tem mais condições de valorar o quantum a ser arrecadado, como meio de *calibrar* ou *ajustar* o valor do tributo, para que a atividade por ele financiada não sofra de escassez de recursos (e, assim, inviabilize a atividade estatal), nem configure um meio de lucro ao Estado (e, assim, viole o princípio da moralidade). Para tanto, evidentemente, a modulação da alíquota pelo Poder Executivo desempenha papel fundamental nessa atividade de ajuste do volume a ser arrecadado – *quantum* esse que, é claro, sempre deve ser limitado por lei, sob pena de descambar para o confisco.

No caso das taxas, por exemplo, por se tratar de tributo de caráter essencialmente retributivo quanto ao valor despendido pelo Estado, deve haver uma *razoável equivalência* entre o custo da taxa e valor despendido individualmente com o serviço público ou com o exercício do poder de polícia. Além disso, o valor global a ser arrecadado a título de taxa jamais pode ultrapassar os custos totais do Estado com o desempenho da atividade que ensejou a sua instituição.

Nesse sentido, se é verdade que os custos da atividade desenvolvida devem ser remunerados por meio da cobrança de tributo com razoável grau de equivalência, nada melhor do que deixar a cargo do Poder Público a tarefa de calibrar o montante a ser tributado. Em outras palavras, se ao Poder Executivo deve ser dada uma função de tal magnitude, também a competência para a preparação e formação de decisão a ser tomada – no caso, a graduação da alíquota – poderia ser delegada.

No entanto, a esse poder, conferido por meio de competência implícita, de calibrar a

alíquota dos tributos vinculados deve corresponder, por outro lado, um dever de, em observância à moralidade orçamentária (arts. 37 e 167 da Constituição), reduzir a alíquota do tributo – para não dizer, suspender sua cobrança⁵⁶¹ –, caso no exercício anterior seja verificado superávit na arrecadação, hipótese em que desaparece o suporte fático da finalidade que lhes deu origem⁵⁶².

É o que se verifica, por exemplo, em relação ao FUST e à CIDE que o custeia e em relação ao FISTEL e à taxa que o custeia.

O Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações – FUST, foi criado com a finalidade de “proporcionar recursos destinados a cobrir a parcela de custo exclusivamente atribuível ao cumprimento das obrigações de universalização de serviços de telecomunicações, que não possa ser recuperada com a exploração eficiente do serviço” (art. 1º da Lei nº 9.998/2000). Suas receitas advêm, dentre outras fontes, de uma contribuição de 1% sobre a receita operacional bruta, decorrente de prestação de serviços de telecomunicações nos regimes público e privado (art. 6º, IV, da Lei nº 9.998/2000)⁵⁶³. Já o Fundo de Fiscalização das Telecomunicações – FISTEL foi criado para “prover recursos para cobrir despesas feitas pelo Governo Federal na execução da fiscalização de serviços de telecomunicações, desenvolver os meios e aperfeiçoar a técnica necessária a essa execução” (art. 1º da Lei nº 5.070/1966), sendo financiado, dentre outras fontes, por meio das taxa de fiscalização de instalação e de funcionamento (TFF e TFI – art. 2º, alínea “f”, e art. 6º, da Lei nº 5.070/1966, na redação da

⁵⁶¹ A situação é semelhante ao mecanismo previsto no art. 186 da Constituição de 1934:

“Art 186 - O produto de impostos, taxas ou quaisquer tributos criados para fins determinados não poderá ter aplicação diferente. Os saldos que apresentarem anualmente serão, no ano seguinte, incorporados à respectiva receita, ficando extinta a tributação, apenas alcançando o fim pretendido.”

⁵⁶² A tese aqui enunciada não é originalmente minha, tendo surgido por meio de conversas com os colegas Donovan Mazza Lessa e Fernando Raposo Franco ao longo das aulas de diversas disciplinas da linha de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento do Programa de Pós-graduação da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Certamente, a tese desenvolvida pelos dois colegas em seus trabalhos finais conta com argumentos mais robustos e coesos que os aqui apresentados. No entanto, considerando a existência de intersecções entre os temas desenvolvidos em nossos estudos, entendi que também valeria a pena mencioná-la aqui.

⁵⁶³ “Art. 6º Constituem receitas do Fundo:

(...)

IV – contribuição de um por cento sobre a receita operacional bruta, decorrente de prestação de serviços de telecomunicações nos regimes público e privado, excluindo-se o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS, o Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins;

(...)

Parágrafo único. Não haverá a incidência do Fust sobre as transferências feitas de uma prestadora de serviços de telecomunicações para outra e sobre as quais já tenha havido o recolhimento por parte da prestadora que emitiu a conta ao usuário, na forma do disposto no art. 10 desta Lei.”

9.472/1997)⁵⁶⁴. A seu turno, os arts. 47 e 50 da Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/1997) determinam que o produto da arrecadação do FISTEL será destinado à administração exclusiva da ANATEL⁵⁶⁵.

Como visto anteriormente, a natureza de tributo vinculado exige uma razoável equivalência entre o custo despendido com o serviço público ou com o exercício do poder de polícia – o que deve ser analisado sob duas perspectivas: (i) a proporcionalidade em função do montante a ser cobrado individualmente de cada contribuinte; e (ii) a proporcionalidade em função do total a ser arrecadado para custeio da atividade estatal que ensejou a sua instituição. São os chamados critérios de equivalência das taxas, desdobrados em (i) critério da cobertura especial de custos; e (ii) critério da cobertura geral de custos.

Em relação a esse último, deve-se destacar que, pela própria natureza do tributo, o valor global a ser arrecadado a título de taxa jamais pode ultrapassar os custos totais do Estado com o desempenho da atividade que ensejou a sua instituição. É que o desequilíbrio nessa equação entre o valor cobrado e os custos do serviço ou da fiscalização ofende a essência retributiva da taxa. Logo, a cobrança de valores desproporcionais e não razoáveis representa um desvio da finalidade da taxa, pois sua instituição não terá visado apenas à recomposição dos custos da ação estatal, como também ao financiamento das despesas gerais do Estado.

Uma cobrança nesses moldes afronta ainda a garantia da vedação à tributação confiscatória (art. 150, IV da CF/88), na medida em que se exigirá do contribuinte um valor muito superior ao que seria devido pela ação estatal que lhe foi direcionada.

⁵⁶⁴ “Art. 2º O Fundo de Fiscalização das Telecomunicações - FISTEL é constituído das seguintes fontes:

(...)

f) taxas de fiscalização;

(...)

Art. 6º As taxas de fiscalização a que se refere a alínea *f* do art. 2º são a de instalação e a de funcionamento.

§ 1º Taxa de Fiscalização de Instalação é a devida pelas concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviços de telecomunicações e de uso de radiofrequência, no momento da emissão do certificado de licença para o funcionamento das estações.

§ 2º Taxa de Fiscalização de Funcionamento é a devida pelas concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviços de telecomunicações e de uso de radiofrequência, anualmente, pela fiscalização do funcionamento das estações.

⁵⁶⁵ “Art. 47. O produto da arrecadação das taxas de fiscalização de instalação e de funcionamento a que se refere a Lei nº 5.070, de 7 de julho de 1966, será destinado ao Fundo de Fiscalização das Telecomunicações – FISTEL, por ela criado.

(...)

Art. 50. O Fundo de Fiscalização das Telecomunicações – FISTEL, criado pela Lei nº 5.070, de 7 de julho de 1966, passará à administração exclusiva da Agência, a partir da data de sua instalação, com os saldos nele existentes, incluídas as receitas que sejam produto da cobrança a que se refere o art. 14 da Lei nº 9.295, de 19 de julho de 1996.”

Ocorre que, segundo informações do Tribunal de Contas da União⁵⁶⁶ a arrecadação bruta do Fistel segue em descompasso não só com o montante dos dispêndios realizados pela ANATEL, mas também com qualidade da atuação da Agência. Com efeito, se comparados a arrecadação de aproximadamente R\$ 67,2 bilhões no período de 1997 a 2015, com o saldo atual do Fundo, de R\$ 64,8 bilhões no mesmo período, conclui-se que, em quase duas décadas, a própria ANATEL admite ter direcionado apenas R\$ 2,4 bilhões de suas receitas às finalidades para as quais o FISTEL foi criado. Isso corresponde a míseros 3,6% do total das receitas do Fundo. Assim, resta claro que os recursos do FISTEL estão sendo contingenciados sem motivo (ou por motivos escusos) e aplicados em finalidade diversa da qual o Fundo foi constituído, o que inclusive já foi confirmado pelo TCU⁵⁶⁷.

Em qualquer hipótese, seja por força das gigantescas reservas de contingenciamento, seja pelo desvio de finalidade, é gritante a incongruência existente entre a arrecadação das taxas voltadas ao custeio das atividades fiscalizatórias desempenhadas pela ANATEL – a exemplo da TFI – e o efetivo custo dessas atividades. Logo, as atuais fontes de recursos financeiros tornam a ANATEL uma entidade extremamente superavitária, afastando qualquer justificativa para a novas cobranças das taxas de fiscalização daquele órgão, como a ilegítima subespécie da TFI em questão.

Da mesma forma, até meados de 2006 não havia sido aplicado o produto da arrecadação do FUST, custeado pela CIDE criada pela Lei nº 9.998/2000, incidente à alíquota de 1% sobre a receita operacional bruta decorrente de prestação de serviços de telecomunicações⁵⁶⁸. Ou seja: essa contribuição acabou sendo instituída, na prática, apenas com caráter arrecadatório, desconsiderando a natureza vinculada do produto da arrecadação desse tributo.

Nesse contexto, se a ANATEL já se encontra plenamente remunerada para o exercício de suas atividades, não guarda relação de razoabilidade a instituição de taxa com esse mesmo

⁵⁶⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Relatório Sistemático de fiscalização de infraestrutura de telecomunicações. Disponível em http://portal.tcu.gov.br/data/files/A5/C1/68/11/D03B951073DCDA952A2818A8/FISC%20Comunica_es.pdf. Acesso em 07.01.2018.

⁵⁶⁷ Vide acórdão TC 008.293/2015-5, no qual o TCU conclui que os recursos dos fundos de telecomunicações (FUST e FISTEL) têm sido utilizados, em sua grande maioria, para reservas de contingências – o que acaba por mascarar as contas públicas. Não bastasse isso, o TCU constatou também o desvio de finalidade na aplicação dos recursos dos Fundos de Telecomunicações. (BRASIL. Tribunal de Contas da União. Disponível em <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25232C6DE015260487A990BD2&inline=1>. Acesso em 07.01.2018.)

⁵⁶⁸ BRASIL. Relatório do Tribunal de Contas da União - Processo TC-015.289/2004-7. Disponível em www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/.../TC-015-289-2004-7.doc. Acesso em 07.01.2018.

fim.⁵⁶⁹ Assim, diante dessa ausência da razoabilidade na fixação do valor a ser cobrado a título de taxa e da CIDE em questão, vê-se um completo desvio de finalidade da exação, o que, por onerar sobremaneira o contribuinte, fere também o art. 150, IV, da CF/88.

Assim, a mitigação do rigor do art. 150, I, da Constituição para as taxas e contribuições de intervenção no domínio econômico poderia servir para que, em atenção aos princípios da proporcionalidade e da vedação ao confisco, a Administração Tributária reduzisse o valor da alíquota aplicável, ou mesmo suspendesse a arrecadação do tributo. Contudo, como no caso o desvio de finalidade favorece o próprio ente que cobra o tributo, mais adequado seria a lei atribuir a outro órgão, como o Tribunal de Contas⁵⁷⁰, a declaração de impossibilidade de

⁵⁶⁹ Humberto Ávila define precisamente o conceito do princípio da razoabilidade, nos seguintes termos: “Relativamente à razoabilidade, dentre tantas acepções, três se destacam. Primeiro, a razoabilidade é utilizada como diretriz que exige a relação das normas gerais com as individualidades do caso concreto, quer mostrando sob qual perspectiva a norma deve ser aplicada, quer indicando em quais hipóteses o caso individual, em virtude de suas especificidades, deixa de se enquadrar na norma geral. Segundo, a razoabilidade é empregada como diretriz que exige uma vinculação das normas jurídicas com o mundo ao qual elas fazem referência, seja reclamando a existência de um suporte empírico e adequado a qualquer ato jurídico, seja demandando uma relação congruente entre a medida adotada e o fim que ela pretende atingir. Terceiro, a razoabilidade é utilizada como diretriz que exige a relação de equivalência entre duas grandezas.” (ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 102, grifamos)

⁵⁷⁰ Aliás, o Tribunal de Contas já possui competências que muito se assemelham ao de controle de legalidade e fiscalização de eventual desvio de finalidade dos tributos, em auxílio ao Poder Legislativo, a exemplo do disposto no art. 71 da Constituição:

“Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao

arrecadação da taxa ou contribuição em exame.

Segundo Marco Aurélio Greco⁵⁷¹, o modelo de controle das contribuições não deve se limitar à lógica presente nos demais tributos segundo os esquemas do Código Tributário Nacional, uma vez que, dentre outros motivos, o art. 4º do CTN não foi concebido para reconhecer as contribuições como espécie tributária autônoma. Assim, deve-se reconhecer que o perfil constitucional das contribuições (no qual, segundo os parâmetros do art. 149 da CF/88, a finalidade da aplicação dos recursos é elemento essencial) deve permitir soluções outras para o controle da tributação nessa espécie. Assim, a institucionalização da não-aplicação dos recursos arrecadados a título de CIDE compromete a eficácia futura da exigência, o que pode autorizar um provimento judicial no sentido de determinar a suspensão da cobrança do tributo⁵⁷²⁻⁵⁷³.

Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

§ 1º No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis.

§ 2º Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito.

§ 3º As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

§ 4º O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.”

⁵⁷¹ GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – perfil constitucional – elementos para um modelo de controle. In: OTERO, Paulo. ARAÚJO, Fernando. GAMA, João Taborda da. (Org.). *Estudos em memória do prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches. Vol. III – Direito Fiscal: parte geral*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, pp. 473-482.

⁵⁷² Vale a transcrição da linha de raciocínio utilizada:

“6.3. Inegavelmente, a não aplicação lesiva compromete o motive que levou à criação da contribuição e, de alguma forma, atinge o preceito constitucional com base na qual foi instituída. A questão é saber em que dimensão se dá este comprometimento e se ele atinge apenas o futuro ou também o passado.

Por se tratar de evento superveniente à criação da exigência, o efeito que dele decorre não atinge a exigência em si; não é caso de efetiva inconstitucionalidade originária, nem de inconstitucionalidade superveniente da lei de incidência. Trata-se de vício de inconstitucionalidade na aplicação da lei e não na sua formulação ou incidência que não é suficiente para comprometer integralmente a cobrança feita; configura-se uma inconstitucionalidade, mas não da lei em si a ponto de contaminá-la.

A institucionalização da não-aplicação compromete a eficácia futura da exigência (a partir do momento em que configurada, objetiva ou subjetivamente a não-aplicação lesiva) o que pode autorizar um provimento judicial no sentido de determinar a suspensão de sua cobrança a partir desse reconhecimento, por descompasso entre a continuidade da exigência e a sua aplicação. SE o que já foi arrecadado ainda não foi gasto, carece de fundamento continuar exigindo.”

(GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – perfil constitucional – elementos para um modelo de controle. In: OTERO, Paulo. ARAÚJO, Fernando. GAMA, João Taborda da. (Org.). *Estudos em memória do prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches. Vol. III – Direito Fiscal: parte geral*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011, pp. 477-478.)

⁵⁷³ Em sentido semelhante:

“A finalidade do FUST está expressamente prevista em lei. Os recursos arrecadados devem ser integralmente aplicados na finalidade prevista, em obediência ao regramento legal^[35]. Ao tratar sobre a aplicação das regras, Dworkin observa que “as regras são aplicadas segundo o critério do tudo-ou-nada (*all-or-nothing*)”^[36], ou seja, a regra é ou não obedecida. Daí porque não se admite que apenas uma parte dos recursos arrecadados seja aplicada na finalidade legal. Ou bem os recursos são integralmente aplicados ou então haverá ilegalidade. A presença de um propósito meramente arrecadatório, desviado da finalidade legal, redundará também na ofensa

Uma última questão é digna de nota: embora seja um motivo legítimo para a delegação, os fatores ligados à promoção de princípios constitucionais variados (como o da proporcionalidade e da vedação ao confisco) ainda não é suficiente, pois ainda assim, restaria o problema do déficit de participação democrática dos sujeitos afetados na definição do quantum tributário.

Contudo, esse déficit de legitimidade democrática – que, a princípio, poderia decorrer da delegação, à Administração, na fixação das alíquotas aplicáveis – deverá ser contrabalanceado pela maior participação democrática do setor afetado. A proposta, aqui, se refere à participação democrática diretamente na composição dos órgãos decisórios e dos processos decisórios das agências reguladoras e conselhos de fiscalização profissional que cobrarão as taxas e CIDEs. Esse critério poderia ser conjugado com realização de audiências ou consultas públicas previamente à edição do ato administrativo normativo de estabelecimento das alíquotas⁵⁷⁴, ou ainda, com a participação do contribuinte na edição da regulamentação tributária⁵⁷⁵. Tal providência atenderia, inclusive e em alguma medida, ao princípio da subsidiariedade, na medida em que o Estado deixaria a cargo de setores regulados ou atingidos pelo tributo a fixação da carga tributária a ser suportada.

Verificadas as justificativas ou os critérios fundamentais para a delegação tributária, é

ao princípio da moralidade e da boa fé da Administração Pública, calcados na premissa de que “*um dos mais graves atentados à moralidade pública consiste no sacrifício prepotente, desnecessário ou desarrazoado de interesse privado. O Estado não existe contra o particular, mas para o particular*”. É inaceitável que as finalidades previstas em lei sejam descumpridas pelos órgãos competentes sob justificativas políticas. Pior: é inaceitável que os cidadãos recolham contribuições sobre uma intervenção no domínio econômico inexistente por meio da contribuição. O mote da solidariedade reside na responsabilidade social dos membros do grupo afetado sobre os demais membros da sociedade. Parece que somente o Estado não está cumprindo o seu papel. Os usuários do sistema não recolhem contribuições para ficar à mercê de “vontades políticas”. Não existe “vontade”. O tributo é vinculado a uma finalidade. Existe dever pautado na moralidade, na boa-fé e no interesse público justificado em lei. Esse é o norte a ser perseguido.

A ausência de aplicação dos recursos arrecadados revela a ausência do motivo/finalidade da exigência, e, conseqüentemente, a desproporcionalidade da cobrança.” (MOYSÉS, Eliana Alonso. CARDOSO, Daniel Gatschnigg. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - FUST - um caso de desvio de finalidade. In: *Tributação nas telecomunicações*. São Paulo: MP editora, 2008, pp. 85-105. Disponível em <http://www.dsa.com.br/index.fcgi/artigos/eliana-alonso-moyses-contribuicao-de-intervencao-no-dominio-economico-fust-um-caso-de-desvio-de-finalidade/>. Acesso em 07.01.2018.)

⁵⁷⁴ “É digno de nota também que as leis das agências reguladoras estabelecem a obrigação de elas realizarem audiências ou consultas públicas em matérias relevantes como, especialmente, previamente à edição de atos administrativos normativos. Trata-se de instrumento de participação e controle social cada vez mais presente no Direito Administrativo, mitigador do déficit democrático inerente ao fenômeno geral da administrativização do direito público, mas que, nas agências possui especial presença em razão da relativa imunização que os seus dirigentes possuem em relação aos agentes políticos eleitos.” (ARAGÃO, Alexandre dos Santos. O atual estágio da regulação estatal no Brasil. In: MARRA, Thiago (Org.). *Direito Administrativo: transformações e tendências*. São Paulo: Almedina, 2014, p. 238)

⁵⁷⁵ AMENDOLA, Antonio Carlos de Almeida. Op. cit., pp. 113-143.

então chegada a hora de verificar de que modo o Supremo Tribunal Federal poderá julgar, de modo coerente com sua própria jurisprudência, algumas questões que estão pendentes de apreciação.

5 A MODULAÇÃO DE ALÍQUOTAS NA JURISPRUDÊNCIA. QUESTÕES A SEREM RESOLVIDAS.

Como visto, a jurisprudência do STF tem caminhado no sentido de admitir a delegação normativa da definição de alíquotas das taxas e contribuições para o Poder Executivo, quando observados os seguintes critérios:

- a) a lei deve descrever suficientemente os elementos da regra-matriz de incidência tributária, em especial, os seguintes: fato gerador, base de cálculo, alíquota, contribuintes e, se for o caso, critério de atualização monetária;
- b) a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso;
- c) o Congresso fixa standards ou padrões que limitam a ação do delegado;
- d) a razoabilidade da delegação – a delegação ao Poder Executivo é defensável pelo postulado da razoabilidade caso não haja condições de o Poder Legislativo apreciar questão envolvendo complexidade técnica diante das questões fáticas em jogo. Aqui também pode ser enquadrada a fundamentação constitucional para a mitigação do rigor do art. 150, I, da CF/88, dentre as possibilidades estabelecidas no capítulo anterior, isto é, a necessidade de estabelecimento de critérios para validação da atividade administrativa;
- e) a lei deve estabelecer diálogo com o regulamento em termos de (i) subordinação, prescrevendo o teto legal da taxa ou da contribuição; (ii) de desenvolvimento da justiça ligada à espécie tributária; e (iii) de complementariedade, ao deixar um valoroso espaço para o regulamento complementar o aspecto quantitativo da regra matriz do tributo.

Já no plano infralegal, o ato administrativo (regulamento) que venha a fixar as alíquotas deve conter motivação, sob pena de inviabilizar o controle jurisdicional (do qual nunca fica imune, por força do art. 5º, XXXV, da CF/88)⁵⁷⁶.

⁵⁷⁶ “A motivação dos atos administrativos é necessária, máxime quando o ato altera situações jurídicas do contribuinte e interfere com a dimensão da prestação tributária.

Quanto ao local onde encontrar a motivação, duas são as possibilidades:

a) motivação contextual se figurar no corpo do próprio ato administrativo; e

b) motivação extra-contextual se estiver no procedimento em que se baseia, na exposição de motivos que o justifica, em laudos anteriores expressamente referidos no ato etc.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal ao ensejo do RE-225.602 confirmou a necessidade de motivação expressa para a edição de Decreto que altera alíquotas e apenas esclareceu que ela pode se dar extracontextualmente. A indispensabilidade da motivação expressa em Decreto que altera alíquota de imposto é

Vejamos, então, como a observância de tais parâmetros poderá fundamentar o julgamento de algumas questões pendentes na jurisprudência daquele tribunal.

5.1 O Fator Acidentário de Prevenção (FAP) – art. 10 da Lei nº 10.666/2003.

O art. 195, I, a, da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998, estabelece que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e também das contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. Em sintonia, a EC nº 20/1998 inseriu o § 10 ao art. 201 da Constituição, estabelecendo que a lei disciplinará a cobertura do risco de acidente do trabalho, a ser atendida concorrentemente pelo regime geral de previdência social e pelo setor privado.

Nesse contexto, o legislador ordinário editou o art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, instituindo a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, para o financiamento do benefício previsto de aposentadoria especial previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213/1991⁵⁷⁷,

inequívoca.

O local onde a motivação será encontrada – para fins de servir de instrumento para pertinente controle de legalidade do respectivo Decreto – é o processo administrativo ou a exposição de motivos. É o que se lê no voto do Min. Carlos Velloso: (...)

No mesmo sentido da necessidade de motivação expressa em atos que interfinam no montante de imposto a pagar, é a Súmula n. 97 do Antigo Tribunal Federal de Recursos que consolida jurisprudência pacífica neste tema. (GRECO, Marco Aurélio. Alíquota de IPI: Controlar o decreto de fixação e a ação administrativa de aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues. TÔRRES, Heleno Taveira. (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário – estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 938-939)

O enunciado nº 97 da súmula de jurisprudência do antigo TFR dispõe o seguinte: “As Resoluções do Conselho de Política Aduaneira, destinadas à fixação de pauta de valor mínimo, devem conter motivação expressa.”

⁵⁷⁷ “Art. 57. A aposentadoria especial será devida, uma vez cumprida a carência exigida nesta Lei, ao segurado que tiver trabalhado sujeito a condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, durante 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos, conforme dispuser a lei. ([Redação dada pela Lei nº 9.032, de 1995](#))

§ 1º A aposentadoria especial, observado o disposto no art. 33 desta Lei, consistirá numa renda mensal equivalente a 100% (cem por cento) do salário-de-benefício. ([Redação dada pela Lei nº 9.032, de 1995](#)) (...)

Art. 58. A relação dos agentes nocivos químicos, físicos e biológicos ou associação de agentes prejudiciais à saúde ou à integridade física considerados para fins de concessão da aposentadoria especial de que trata o artigo anterior será definida pelo Poder Executivo. ([Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997](#))

e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos. Essa contribuição social está sujeita às seguintes alíquotas:

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

Para enquadramento numa dessas três categorias, o § 3º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 determinou que o Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes. Como visto acima, no julgamento do RE nº 343.446/SC (Rel. Min. Carlos Velloso) o STF reputou constitucional esse dispositivo legal.

Posteriormente, foi editado o art. 10 da Lei nº 10.666/2003, estabelecendo o seguinte:

Art. 10. A alíquota de contribuição de um, dois ou três por cento, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.

Ou seja: pela conjugação dos dispositivos, a alíquota da contribuição para o custeio do seguro de acidentes de trabalho poderá ser reduzida em até 50%, ou aumentada em até 100% conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.

Como se vê, trata-se de técnica um pouco distinta da consagrada pelo art. 22, II, da Lei 8.212/91. Não se trata da delegação da incumbência de enquadrar as empresas nas faixas de

§ 1º A comprovação da efetiva exposição do segurado aos agentes nocivos será feita mediante formulário, na forma estabelecida pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, emitido pela empresa ou seu preposto, com base em laudo técnico de condições ambientais do trabalho expedido por médico do trabalho ou engenheiro de segurança do trabalho nos termos da legislação trabalhista. ([Redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.98](#))”

risco previstas em lei (leve, médio ou grave), mas do poder de estabelecer um multiplicador sobre as alíquotas e, assim, de modificar as alíquotas efetivas da contribuição. Em outras palavras, a partir do art. 10 da Lei nº 10.666/2003, a alíquota da contribuição ao SAT poderá variar em percentuais que vão de 0,5% a 6%.

Nesse contexto, o STF reconheceu a repercussão geral da discussão acerca da constitucionalidade do art. 10 da Lei nº 10.666/2003 no RE nº 684.261 (posteriormente substituído pelo RE nº 677.725), para definir a constitucionalidade da fixação de alíquota da contribuição ao SAT a partir de parâmetros estabelecidos por regulamentação do Conselho Nacional de Previdência Social⁵⁷⁸. Também foram propostas duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade sobre o mesmo tema (ADI nº 4.397, aguardando julgamento definitivo; e ADI nº 4.660, extinta por falta de legitimidade ativa da Requerente).

Tanto no RE nº 677.725 quanto na ADI nº 4.397, a Procuradoria Geral da República emitiu parecer opinando pela constitucionalidade do dispositivo legal, por razões semelhantes à já expendidas no julgamento do já citado RE nº 343.446/SC. Em adição, a PGR ressaltou que o dispositivo legal se encontra em consonância com o art. 194, parágrafo único, inc. V, da CF/88, que estabelece um sistema de equidade na forma de participação no custeio da Seguridade Social⁵⁷⁹, na medida em que o novo regramento permite a redução da contribuição para as empresas que registrarem queda em seus índices de acidentalidade e doenças ocupacionais e, de outro lado, o seu aumento para aquelas que, de modo contrário, registrarem um incremento no número de acidentes e na gravidade das ocorrências.

De fato, considerando os critérios elencados na atual jurisprudência do STF, o art. 10 da Lei nº 10.666/2003 permite a edição de regulamento estabelecendo a possibilidade de modulação de alíquotas da contribuição ao SAT, sendo que:

- a) a lei (no caso, a conjugação do art. 22, II, da Lei nº 8.212/91 com o art. 10 da Lei

⁵⁷⁸ Eis a ementa do acórdão em repercussão geral: “Recurso extraordinário. Direito Previdenciário. Contribuição. Seguro acidente de trabalho. Riscos acidentais do trabalho. Fator acidentário de prevenção. Legalidade tributária. Discussão sobre a fixação de alíquota. Delegação para regulamentação. Resolução do Conselho Nacional de Previdência Social. Precedente do Supremo no RE 343.446-2, Relator Ministro Carlos Velloso. Repercussão geral reconhecida.” (RE 684261 RG, Relator(a): Min. Luiz Fux, julgado em 14/06/2012, Processo Eletrônico DJe-125 DIVULG 28-06-2013 PUBLIC 01-07-2013)

⁵⁷⁹ “Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

- I - universalidade da cobertura e do atendimento;
- II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;
- III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;
- IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;
- V - equidade na forma de participação no custeio;”

nº 10.666/2003) descreveu suficientemente os elementos da regra-matriz de incidência tributária, em especial, os seguintes: fato gerador, base de cálculo, alíquotas e contribuintes;

- b)** a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso – de fato, não houve delegação definitiva, uma vez que a lei pode ser alterada ou revogada a qualquer tempo;
- c)** o Congresso fixou critérios que limitam a ação do delegado – no caso a modulação da alíquota pode ser feita em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social;
- d)** a razoabilidade da delegação – no caso, a delegação ao Poder Executivo é defensável, pois não haveria condições de o Poder Legislativo apreciar exaustivamente questão de tamanha complexidade técnica na definição de elementos tais como frequência, gravidade e custo de acidentes de trabalho. Ademais, a delegação aqui em jogo leva em conta a finalidade extrafiscal da tributação, no sentido de premiar as empresas que invistam na prevenção de acidentes e doenças ocupacionais;
- e)** a lei deve estabelecer diálogo com o regulamento em termos de (i) subordinação, prescrevendo o teto legal da taxa ou da contribuição (a conjugação dos dispositivos legais leva a uma alíquota máxima de 6% do tributo); (ii) de desenvolvimento da justiça ligada à espécie tributária em questão (no caso, o art. 194, parágrafo único, V, da CF/88 determina a aplicação até mesmo da equidade na forma de participação do custeio); e (iii) de complementariedade, ao deixar um valoroso espaço para o regulamento complementar o aspecto quantitativo da regra matriz do tributo (o que no caso, é desempenhado pelo regulamento da Previdência Social).

Embora se trate de contribuição devida ao financiamento da seguridade social (o que, em regra, como visto, demandaria a edição de Emenda Constitucional para mitigação do rigor do art. 150, I, da Constituição), entende-se que é válida a delegação tributária nesse caso, pelos mesmos motivos já expostos no caso SAT, a saber: o tributo aqui mais se aproxima da natureza de uma taxa pelo exercício do poder de polícia; e há nítido caráter extrafiscal, servindo tal contribuição como estímulo ao investimento na prevenção de acidentes de trabalho.

Nesse sentido, acredita-se que o STF provavelmente considerará constitucional o disposto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003.

5.2 A fixação de alíquotas do PIS/COFINS sobre receitas financeiras por meio de decreto – parágrafo 2º do artigo 27 da Lei 10.865/2004, Decretos nº 5.164/2004 e 8.426/2015.

O art. 195, I, b, da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998, estabelece que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e também das contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a receita ou o faturamento.

Por sua vez, a EC nº 47/2005 deu nova redação ao § 9º do art. 195, estabelecendo que as contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. Além disso, a EC nº 42/2003 inseriu o § 12 ao dispositivo, estabelecendo que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.

Com base na competência do art. 195, I, b, da CF/88, foram instituídas as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS, com incidência cumulativa, e alíquota global de 3,65%.⁵⁸⁰

Neste contexto, era medida desejada pelos empresários a instituição do regime não-cumulativo para o PIS/COFINS, de modo que fosse permitido o desconto de créditos sobre as entradas tributadas, reduzindo, assim, a incidência em cascata das contribuições. Assim, o Poder Executivo editou Medidas Provisórias convertidas nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, para instituir o regime não cumulativo das contribuições, tendo por premissa a manutenção da carga tributária.⁵⁸¹

⁵⁸⁰ Art. 4º, inciso IV, da Lei nº 9.718/1998.

⁵⁸¹ É ver a exposição de motivos da MP nº 66/2002:

“2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

3. O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em

Não foi o que ocorreu: a possibilidade de desconto de créditos veio acompanhada de um sensível aumento de alíquota (1,65% para o PIS/Pasep e 7,6% para a COFINS),⁵⁸² e um crescente aumento na arrecadação de tais contribuições, e da sua participação na carga tributária global.⁵⁸³

A redação original do art. 3º, inciso V, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 autorizava o reconhecimento de créditos de não cumulatividade de PIS e COFINS⁵⁸⁴. No entanto, com a edição da Lei nº 10.865/2004, alterou-se a sistemática de tributação das receitas financeiras e da tomada de crédito de não-cumulatividade sobre despesas financeiras pelo PIS/COFINS. O

virtude da cobrança do PIS/Pasep.

4. Cumpre esclarecer que qualquer alteração que tenha por premissa manter o montante arrecadado implica, necessariamente, a redistribuição da carga tributária entre setores.

5. No caso específico do setor agroindustrial, constata-se uma significativa relevância na aquisição de insumos que, no modelo proposto, não resultaria em transferência de créditos, porquanto não estão sujeitos à tributação – como é o caso de insumos adquiridos de pessoas físicas.

6. Isto posto, optou-se por conceder um crédito presumido no montante correspondente a setenta por cento das aquisições de insumos feitas a pessoas físicas, com vistas a minorar o desequilíbrio entre débitos e créditos. Esse crédito presumido será adicionado aos créditos naturalmente já admitidos no modelo.

7. Para fins de controle do crédito presumido, a Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer limites, por espécie de bem ou serviço, para o valor das aquisições realizadas.

8. Sem prejuízo de convivência harmoniosa com a incidência não cumulativa do PIS/Pasep, foram excluídos do modelo, em vista de suas especificidades, as cooperativas, as empresas optantes pelo Simples ou pelo regime de tributação do lucro presumido, as instituições financeiras e os contribuintes tributados em regime monofásico ou de substituição tributária.

9. A alíquota foi fixada em 1,65% e incidirá sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, admitido o aproveitamento de créditos vinculados à aquisição de insumos, bens para revenda e bens destinados ao ativo imobilizado, ademais de, entre outras, despesas financeiras.

10. Até o final do exercício de 2003, o Poder Executivo deverá submeter, ao Congresso Nacional, proposta estendendo à COFINS o modelo adotado para o PIS/Pasep, tendo em conta a experiência construída a partir do modelo ora proposto.”

(BRASIL. Exposição de motivos da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto 2002. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para descon sideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm. Acesso em 07.01.2018.

⁵⁸² Art. 2º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

⁵⁸³ RABELLO, Gabriel Gouvêa. OLIVEIRA, João Maria de. *Tributação sobre empresas no Brasil: comparação internacional*. Disponível em http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5714/1/Radar_n41_tributa%C3%A7%C3%A3o.pdf. Acesso em 07.01.2018.

⁵⁸⁴ É ver a redação original do dispositivo, semelhante em ambas as leis:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;”

art. 27 do referido diploma legal excluiu expressamente a previsão legal de tomada de créditos sobre despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos⁵⁸⁵, por um lado; mas por outro, delegando ao Poder Executivo a faculdade de (i) conceder créditos compensáveis calculados sobre despesas relativas e sobre empréstimos e financiamentos; e (ii) reduzir e restabelecer a alíquota das contribuições sobre as receitas de natureza financeira. O dispositivo tem a seguinte redação:

Art. 27. O Poder Executivo poderá autorizar o desconto de crédito nos percentuais que estabelecer e para os fins referidos no art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativamente às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, inclusive pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Poderão ser estabelecidos percentuais diferenciados no caso de pagamentos ou créditos a residentes ou domiciliados em país com tributação favorecida ou com sigilo societário.

§ 2º O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar.

§ 3º O disposto no § 2º não se aplica aos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Com base nesse dispositivo, foram editados os Decretos nº 5.164/2004⁵⁸⁶ e 5.442/2005⁵⁸⁷ reduzindo a alíquota do PIS e da COFINS sobre receitas financeiras a zero.

⁵⁸⁵ Lei nº 10.865/2004:

“Art. 21. Os arts. 1º, 2º, 3º, 6º, 10, 12, 15, 25, 27, 32, 34, 49, 50, 51, 52, 53, 56 e 90 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 3º

(...)

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;”

⁵⁸⁶ Decreto nº 5.164/2004:

“O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto no § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004,

DECRETA:

Art.1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica às receitas financeiras oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de hedge.

Art. 2º O disposto no art. 1º aplica-se, também, às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 2 de agosto de 2004.”

⁵⁸⁷ Decreto nº 5.442/2005:

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto no § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004,

DECRETA:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o

Contudo, em 1º de abril de 2015 foi publicado o Decreto nº 8.426 (parcialmente alterado pelo Decreto nº 8.451 de 19.05.2015), que elevou tal alíquota para 4,65%⁵⁸⁸.

Conforme Nota Explicativa expedida pela Receita Federal do Brasil, a tributação das receitas financeiras teve início em 1º de julho de 2015, com estimativa de arrecadação, já em 2015, na ordem de R\$ 2,7 bilhões, atingindo cerca de 80 mil empresas⁵⁸⁹.

Para piorar a situação, apesar de as receitas financeiras – agora gravadas com a alíquotas

Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput:

I - não se aplica aos juros sobre o capital próprio;

II - aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de abril de 2005.

Art. 3º Fica revogado o [Decreto nº 5.164, de 30 de julho de 2004](#), a partir de 1º de abril de 2005.

⁵⁸⁸ Decreto nº 8.426/2015:

“PRESIDENTA DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, caput, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto no § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, DECRETA:

Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de **hedge**, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.

§ 1º Aplica-se o disposto no **caput** inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

§ 2º Ficam mantidas em 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis aos juros sobre o capital próprio.

§ 3º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o **caput** incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de:

I - operações de exportação de bens e serviços para o exterior; e

II - obrigações contraídas pela pessoa jurídica, inclusive empréstimos e financiamentos.

§ 4º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o **caput** incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de operações de cobertura (**hedge**) realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão organizado destinadas exclusivamente à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas quando, cumulativamente, o objeto do contrato negociado:

a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica; e

b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de julho de 2015.

Art. 3º Fica revogado, a partir de 1º de julho de 2015, o Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005.”

⁵⁸⁹ Nota explicativa sobre o Decreto nº 8.426/2015:

“Foi publicado em 1º de abril de 2015, o Decreto nº 8.426, que restabelece a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa. (...)

Com a publicação do mencionado Decreto, a cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa ocorrerá para os fatos geradores que ocorrerão a partir de 1º de julho de 2015, em obediência ao período da noventena. O efeito financeiro ocorrerá a partir de agosto, com a estimativa de arrecadação, em 2015, na ordem de R\$ 2,7 bilhões, atingindo cerca de 80 mil empresas.”

Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/abril/nota-explicativa-sobre-o-decreto-no-8-426-2015>. Acesso em 07.01.2018.

de 4,65% – estarem submetidas ao regime não cumulativo do PIS/COFINS, fato é que o Poder Executivo não reconheceu o desconto de créditos sobre as despesas financeiras.

Tal medida levou os contribuintes a questionarem a majoração de alíquotas e a proibição da tomada de créditos de PIS/COFINS. Alega-se, em síntese, que o princípio da legalidade tributária não permite nenhuma delegação de competência legislativa ao Executivo para majoração de tributos, ressalvadas apenas as hipóteses previstas na própria Constituição. Além disso, a literalidade do art. 150, I, da Constituição estabeleceria que apenas a lei poderia majorar tributo, sendo então o caso de validade do Decreto que reduziu a alíquota a zero, mas de invalidade do Decreto que restabeleceu parcialmente as alíquotas.

O STF reconheceu a repercussão geral da questão no RE nº 986.296 (posteriormente substituído pelo RE nº 1.043.313, Rel. Min. Dias Toffoli), para definir, à luz do art. 150, I, da Constituição Federal, sobre a possibilidade de as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS serem reduzidas e restabelecidas por regulamento infralegal, nos termos do art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004⁵⁹⁰.

No caso, a Procuradoria Geral da República apresentou parecer opinando pela inconstitucionalidade da própria delegação da fixação de alíquotas pelo art. 27, § 2º, da Lei 10.865/2004 e, por arrastamento, dos Decretos 5.164/2004, 5.442/2005 e 8.426/2015.⁵⁹¹

⁵⁹⁰ Eis a ementa do acórdão que reconheceu a repercussão geral da matéria: “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. PIS E COFINS. LEI Nº 10.865/2004. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. DECRETO Nº 8.426/2015. REDUÇÃO E RESTABELECIMENTO DE ALÍQUOTAS”. (RE 986296 RG, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 02/03/2017, processo eletrônico DJe-054 DIVULG 20-03-2017 PUBLIC 21-03-2017)

⁵⁹¹ Eis a ementa do parecer: “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 939. POSSIBILIDADE DE AS ALÍQUOTAS DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E DA COFINS SEREM REDUZIDAS E RESTABELECIDAS POR REGULAMENTO INFRALEGAL. ART. 27, § 2º, DA LEI 10.865/2004. CONHECIMENTO PARCIAL. PROVIMENTO. 1 – Preliminar de substituição do paradigma, com submissão do recurso substitutivo a novo crivo de admissibilidade: é necessário substituir o processo selecionado como paradigma por tratar da questão versada na repercussão geral sob o prisma infraconstitucional, sem impugnação de todo o complexo normativo que envolve o Tema 939. 2 – As limitações constitucionais ao poder de tributar, que integram o denominado estatuto do contribuinte, são garantias fundamentais do sujeito passivo contra ação fiscal do poder público, as quais se qualificam como interdições ao poder impositivo do Estado na atuação tributária em face do cidadão-contribuinte e das empresas. 3 – O princípio da legalidade tributária, inscrito no art. 150, I e § 6º, da Constituição da República, por constituir direito fundamental do contribuinte, somente pode ser restringido ou mitigado pela própria Constituição, ou por lei (com ou sem reservas), quando o autorizar a Carta Política. 4 – São taxativas as hipóteses constitucionais que excepcionam o princípio da legalidade estrita a fim de permitir alteração de alíquotas definidas em lei (CR, art. 153, § 1º; 155, § 2º, XII, h, e § 4º, IV, c; e 177, § 4º, I, b). 5 – O art. 27, § 2º, da Lei 10.865/2004 violou o princípio da legalidade tributária, constante do art. 150, I, e § 6º, da Constituição da República, ao permitir que o Poder Executivo fixe coeficientes para redução e restabelecimento das alíquotas das contribuições para o PIS/PASEP e para a Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não cumulatividade das referidas contribuições. 6 – Parecer pelo conhecimento parcial e, na parte conhecida, pelo provimento do recurso extraordinário, com declaração da inconstitucionalidade do art. 27, § 2º, da Lei 10.865/2004 e, por arrastamento, dos Decretos 5.164/2004, 5.442/2005 e 8.426/2015. 7 – Proposta de tese de Repercussão Geral (Tema 939): É inconstitucional, por violar a legalidade tributária e desconsiderar a taxatividade das hipóteses constitucionais

No caso, analisando os critérios estudados nos tópicos anteriores, tem-se por ilegítima a delegação normativa estipulada pelo art. 27, § 2º, da Lei nº 10.865/2004. Em primeiro lugar, porque o PIS e a COFINS são contribuições instituídas para o financiamento da Seguridade Social, sendo seu fato gerador (receita ou faturamento) descritivo de uma atividade do contribuinte, o que mais aproxima tal espécie tributária a um imposto com destinação especial – categoria que, como visto anteriormente, demandaria a edição de Emenda Constitucional para prever expressamente a delegação.

Mas mesmo que tal alegação fosse superada, há ainda outros argumentos para invalidar a delegação nesse caso. É que, embora as leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004 tenham descrito suficientemente os elementos da regra-matriz de incidência tributária e de a delegação poder ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso Nacional, os demais parâmetros não foram observados, a saber:

- a) o art. 27, § 2º, da Lei nº 10.865/2004 não fixou standards ou padrões para balizar ou limitar a ação do regulamento;
- b) não há qualquer enunciado legal esclarecendo qual foi o motivo da delegação⁵⁹². Nesse contexto, a falta de indicação expressa, no texto legal ou na exposição de motivos da lei, das razões para a delegação de alíquota torna ilegítima a delegação, por impedir o controle judicial dos motivos utilizados pelo legislador;

que excepcionam o princípio da legalidade estrita a fim de permitir alteração de alíquotas definidas em lei, a norma legal que, limitando-se a dispor sobre a alíquota máxima da contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins, autoriza o Poder Executivo Federal a reduzir e/ou restabelecer as alíquotas das referidas contribuições por regulamento infralegal.”

⁵⁹² No sentido de que a delegação em comento tenha tomado por fundamento fatores extrafiscais: “Ora, pelo que se depreende da redação do art. 150, I, da Constituição, não se pode afirmar que o restabelecimento parcial de alíquotas engendrado pelo Decreto nº 8.426/2015 foi um aumento de tributo ‘sem lei que o estabeleça’. Houve, sim, uma lei que o estabelecesse, qual seja, a Lei 10.865/2004, que autoriza o Executivo a restabelecer alíquotas. Em outras palavras, o processo político majoritário, consentiu que, uma vez reduzidas as alíquotas, o Executivo poderia a qualquer momento restabelecê-las (desde que respeitada a anterioridade nonagesimal). Assim, o decreto que altera a alíquota encontra-se em fiel execução da lei que estabeleceu tal possibilidade.

Por outro lado, a existência de dispositivos, na própria Constituição, que autorizam o Executivo a alterar alíquotas também não podem, inofismavelmente, serem interpretadas como ‘silêncio eloquente’ do Poder Constituinte, como se as exceções confirmassem a regra. Simplesmente, o que se tem são hipóteses claras de tributação extrafiscal facilmente antevistas, seja pelo Constituinte originário, no casos de II, IE, IPI e IOF, seja pelo Constituinte derivado, no caso da CIDE-Combustíveis. Mas, frise-se: isso não significa que os planejadores do sistema constitucional tenham desejado tolher toda a liberdade criativa do legislador ordinário no que concerne à cobrança de tributos, especialmente em situações complexas e potencialmente extrafiscais, como são as receitas financeiras de pessoas jurídicas, cuja oneração ou desoneração tem o potencial de afetar o mercado de capitais.” (NETO, Clóvis Monteiro. *Legalidade tributária e delegação legislativa - Reflexões sobre o caso do PIS/COFINS sobre receitas financeiras*. Disponível em <https://jota.info/colunas/contraditorio/legalidadetributariaedelegacaolegislativa12062017>. Acesso em 12.06.2017)

Diante do exposto, acredita-se que o STF julgará inconstitucional a delegação promovida pelo art. 27, § 2º, da Lei nº 10.865/2004 e, por arrastamento, os Decretos nº 5.164/2004, 5.442/2005 e 8.426/2015. No entanto, deve-se ao menos modular os efeitos da decisão, para resguardar a legítima confiança dos contribuintes na validade da redução das alíquotas dessas contribuições⁵⁹³.

5.3 A fixação de alíquotas do PIS/COFINS sobre combustíveis – art. 23, caput, e § 5º, da Lei nº 10.865/2004, e no art. 5º, § 8º, da Lei nº 9.718/1998

A questão aqui é semelhante à tratada no tópico anterior. Os arts. 4º e 5º da Lei nº 9.718/98 delineou alíquotas especiais para o PIS e COFINS devidos pelos produtores e importadores de derivados de petróleo, nos seguintes termos:

Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II – 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e suas correntes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural; Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades. (Redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000)

Art. 5º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

I – 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) e 6,9% (seis inteiros e nove décimos por cento), no caso de produtor ou importador; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

II – 3,75% (três inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) e 17,25% (dezessete

⁵⁹³ Em sentido semelhante: “Assim é que, em nosso sentir, o caminho mais eficiente para se proteger em grau máximo a legalidade tributária e a confiança dos contribuintes, em respeito à segurança jurídica, seria o exercício, pelo Supremo Tribunal Federal, do controle concentrado de constitucionalidade sobre todo o art. 27 da Lei n. 10.865/2004 – e não apenas sobre seu § 2º –, combinado com a modulação dos efeitos da decisão, por segurança jurídica, com base no art. 27 da Lei n. 9.868/1999.” (GRIEBELER, Fabrício José Polli. A utilização do Decreto como Veículo para reduzir e restabelecer as Alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS sob o Prisma da Legalidade Tributária e da Segurança Jurídica. In: *Revista Direito Tributário Atual*, nº 37, 1º semestre de 2017. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário 2017, p. 194)

inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), no caso de distribuidor. Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

Em seguida, o art. 23 da Lei nº 10.865/2004 instituiu a possibilidade de adoção de regime especial de apuração do PIS e da COFINS sobre gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo - GLP e de gás natural, nos seguintes termos:

Art. 23. O importador ou fabricante dos produtos referidos nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, poderá optar por regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados, respectivamente, em:

I - R\$ 141,10 (cento e quarenta e um reais e dez centavos) e R\$ 651,40 (seiscentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), por metro cúbico de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;

II - R\$ 82,20 (oitenta e dois reais e vinte centavos) e R\$ 379,30 (trezentos e setenta e nove reais e trinta centavos), por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes;

III - R\$ 119,40 (cento e dezenove reais e quarenta centavos) e R\$ 551,40 (quinhentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), por tonelada de gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural;

III - R\$ 119,40 (cento e dezenove reais e quarenta centavos) e R\$ 551,40 (quinhentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), por tonelada de gás liquefeito de petróleo - GLP, derivado de petróleo e de gás natural;(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

IV - R\$ 48,90 (quarenta e oito reais e noventa centavos) e R\$ 225,50 (duzentos e vinte e cinco reais e cinquenta centavos), por metro cúbico de querosene de aviação.

§ 1º A opção prevista neste artigo será exercida, segundo normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeitos, de forma irrevogável, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção.

§ 2º Excepcionalmente para o ano-calendário de 2004, a opção poderá ser exercida até o último dia útil do mês de maio, produzindo efeitos, de forma irrevogável, a partir do dia 1º de maio.

§ 3º No caso da opção efetuada nos termos dos §§ 1º e 2º deste artigo, a Secretaria da Receita Federal divulgará o nome da pessoa jurídica optante e a data de início da opção.

§ 4º A opção a que se refere este artigo será automaticamente prorrogada para o ano-calendário seguinte, salvo se a pessoa jurídica dela desistir, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, até o último dia útil do mês de outubro do ano-calendário, hipótese em que a produção de efeitos se dará a partir do dia 1º de janeiro do ano-calendário subsequente.

§ 5º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas neste artigo, os quais poderão ser alterados, para mais ou para menos, ou extintos, em relação aos produtos ou sua utilização, a qualquer tempo.

Ocorre que, como disposto no § 5º supracitado, conferiu-se ao Poder Executivo a autorização para fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas no referido art. 23, os quais, na dicção do dispositivo legal, poderão ser alterados, para mais ou para menos, ou extintos, em relação aos produtos ou sua utilização, a qualquer tempo.

Da mesma forma, a Lei nº 11.727/2008 instituiu regime e faculdade semelhantes, ao alterar os parágrafos do art. 5º da Lei nº 9.718/1998, abaixo reproduzidos:

Art. 5º (...)

§ 4º O produtor, o importador e o distribuidor de que trata o caput deste artigo poderão optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no qual as alíquotas específicas das contribuições são fixadas,

respectivamente, em: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

I – R\$ 23,38 (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e R\$ 107,52 (cento e sete reais e cinquenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador;

II – R\$ 58,45 (cinquenta e oito reais e quarenta e cinco centavos) e R\$ 268,80 (duzentos e sessenta e oito reais e oitenta centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor.

§ 5º A opção prevista no § 4º deste artigo será exercida, segundo normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeitos, de forma irrevogável, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção.

§ 6º No caso da opção efetuada nos termos dos §§ 4º e 5º deste artigo, a Secretaria da Receita Federal do Brasil divulgará o nome da pessoa jurídica optante e a data de início da opção.

§ 7º A opção a que se refere este artigo será automaticamente prorrogada para o ano-calendário seguinte, salvo se a pessoa jurídica dela desistir, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, até o último dia útil do mês de novembro do ano-calendário, hipótese em que a produção de efeitos se dará a partir do dia 1º de janeiro do ano-calendário subsequente

§ 8º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas no caput e no § 4º deste artigo, as quais poderão ser alteradas, para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização.

§ 9º Na hipótese do § 8º deste artigo, os coeficientes estabelecidos para o produtor e o importador poderão ser diferentes daqueles estabelecidos para o distribuidor.

Nessa toada, o Decreto nº 5.059/2004 reduziu as alíquotas da PIS/COFINS incidentes, respectivamente, sobre a importação e a comercialização de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP) e querosene de aviação; e o Decreto nº 6.573/2008 fez o mesmo em relação à receita bruta auferida na venda de álcool. No entanto, o Decreto nº 9.101/2017 majorou os percentuais de redução anteriores, o que motivou diversos contribuintes a questionarem o aumento da alíquota perante o Judiciário.

A insatisfação levou à propositura da ADI nº 5748 (Rel. Min. Rosa Weber), na qual o Requerente questiona a validade do Decreto nº 9.101/2017 à luz do art. 150, I, da Constituição. No caso, o Presidente da República apresentou suas informações defendendo que não há se falar em afronta ao princípio da legalidade tributária quando a lei estabelece as alíquotas e as bases de cálculo dos regimes principal e especial – este, decorrente de livre escolha do contribuinte – , franqueando ao Poder Executivo a instituição de um redutor, aplicável apenas caso o contribuinte opte pelo regime especial. Em suas razões, invoca, inclusive, os precedentes firmados pelo Plenário do STF no julgamento da ADI nº 4697 (Rel. Min. Edson Fachin) e do RE 838.284 (Rel. Min. Dias Toffoli).

No entanto, analisando os critérios estudados nos tópicos anteriores, tem-se por ilegítima a delegação normativa estipulada pelo art. 23, caput, e § 5º, da Lei nº 10.865/2004, e no art. 5º, § 8º, da Lei nº 9.718/1998. É verdade que os dispositivos legais descreveram suficientemente os elementos da regra-matriz de incidência tributária, e a delegação poder ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso Nacional.

Ademais, a adoção de regime especial de tributação tem por fundamento o critério da praticidade, inclusive com a modicidade na determinação das alíquotas, tendo sido este, inclusive o motivo da instituição de tal regime, conforme exposição de motivos da Medida Provisória nº 164/2004, que deu origem à referida lei⁵⁹⁴. No entanto, além de o PIS e a COFINS serem contribuições devidas à Seguridade Social (o que demandaria expressa previsão constitucional para a mitigação do rigor do art. 150, I, da CF/88), os demais parâmetros jurisprudenciais não foram observados, uma vez que faltou aos dispositivos legais supracitados a fixação de critérios para balizar ou limitar a ação do regulamento no tocante à isenção parcial concedida.

Nesse contexto, acredita-se que o STF deverá julgar inconstitucional a delegação promovida pelo art. 23, caput, e § 5º, da Lei nº 10.865/2004, e pelo art. 5º, § 8º, da Lei nº 9.718/1998 e, por arrastamento, dos Decretos nº 5.059/2004, 6.573/2008 e 9.101/2017. No entanto, deve-se ao menos modular os efeitos da decisão, para resguardar a legítima confiança dos contribuintes na validade da redução das alíquotas dessas contribuições.

⁵⁹⁴ “10. Objetivando evitar evasão fiscal e regular o mercado de combustível, a proposta altera a alíquota ad valorem da Contribuição do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda de gasolina e óleo diesel, bem como estabelece a incidência mediante alíquotas específicas, por opção do contribuinte.” Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Exm/EM-8-MF-04.htm. Acesso em 14.01.2018.

CONCLUSÃO

A pesquisa aqui desenvolvida girou em torno da definição e alcance do art. 150, I, da Constituição Federal, tradicionalmente conhecido como sede da legalidade tributária. Buscou-se analisar, em especial, se seria admissível a delegação tributária intencional no ordenamento jurídico brasileiro, bem como, caso a resposta seja positiva, em que medida e sob quais critérios tal delegação seria admissível.

Vale notar que a delegação sobre a qual esta pesquisa se debruça significa a possibilidade de a lei atribuir ao Poder Executivo a possibilidade de estabelecer a alíquota ou base de cálculo do tributo – ou seja: delegação no sentido de complementação de algo que já está expressamente previsto na lei, e não uma competência primária ou autônoma para estabelecer, de forma originária, a obrigação tributária.

Mais propriamente, este estudo entende a delegação tributária como a atribuição – conferida, de forma expressa e intencional, pelo Legislativo ao Executivo, por meio de lei que estabeleça parâmetros e critérios de controle – para que a Administração Pública, valendo-se de sua atividade normativa, complemente o sentido de algo que já está expressamente previsto na lei, fixando a alíquota ou base de cálculo da obrigação tributária, observados os limites e contornos legalmente pré-estabelecidos.

Em outras palavras, não se está aqui a tratar de uma delegação implícita decorrente da indeterminação da linguagem, nem se discute, nessa óptica, a questão atinente ao grau de concretude dos termos utilizados – embora se reconheça que a indeterminação dos conceitos possa ser utilizada como fator de graduação das alíquotas, já que, por exemplo, um conceito numérico é mais determinado que um conceito abstrato, a exemplo do conceito de *grau de risco da atividade laboral*.

Quer-se tratar, sob essa definição, única e exclusivamente, das hipóteses em que o legislador deliberadamente optou por transferir, ao Poder Executivo, a faculdade de fixar alíquotas e base de cálculo de tributos, dentro de limites, parâmetros e critérios pré-estabelecidos na lei.

No primeiro capítulo, pôde-se perceber que a noção de Estado de Direito, embora conte com variações históricas, sociológicas, geográficas e culturais, atualmente encontra-se relacionado basicamente à ideia de um Estado que atua mediante uma separação funcional de poderes, através de normas principalmente gerais e abstratas, fruto da participação dos cidadãos, que protegem a autonomia individual, direitos individuais e/ou sociais e que o limitam

e ordenam sua atuação. A importância da divisão de poderes tem cedido lugar ao conceito de atribuição de funções aos órgãos estatais, vinculada à necessidade de otimização da atividade estatal na realização do bem-comum e à necessidade de controle recíproco das atividades do Estado.

Também se viu que a segurança jurídica pode ser tida como fato, valor ou norma. Nesse último aspecto, embora seja mais comum sua caracterização como princípio, nada impede que seja tida também como regra ou postulado interpretativo. Em qualquer caso, é essencial à formulação do Estado de Direito e, nesse sentido, é amplamente prevista, nas suas mais diversas acepções, em normas legais e constitucionais, sendo conceito amplamente aplicado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal nos mais diversos ramos do Direito Público.

A segurança jurídica se densifica, no Estado de Direito, a partir da legalidade. O fenômeno do Estado de Direito está intrinsecamente ligado ao da legalidade, na medida em que um Estado com poderes limitados é aquele cuja atividade deve se submeter a normas preestabelecidas. Conforme leciona Jorge Reis Novais, com a evolução do Estado de Direito, a clássica ideia de império da lei e do princípio da legalidade são também conformados à nova dimensão da atividade administrativa, empenhada na configuração da sociedade por meio de prestações positivas, que demandam a atribuição de poderes discricionários à Administração Pública. Isso, contudo, não significa que o Estado de Direito social e democrático tenha se tornado (ou tenha a pretensão de se tornar) em Estado de Arbítrio, pois ainda assim garantem-se contrapartidas globalmente vantajosas, como: o reforço da independência do Poder Judiciário, que continua podendo adentrar o mérito do ato administrativo (sindicabilidade), agora reforçada pela consagração da justiça constitucional; e a generalização e aprofundamento das regras de democracia política

Dentro de todo esse contexto, a legalidade no Direito brasileiro deve ser entendida como: (i) princípio fundante e legitimador da atividade administrativa – embora a lei não seja a única fonte do Direito; (ii) limite da atividade administrativa – embora possa haver limitações extraíveis, implícita ou explicitamente, também de outras fontes normativas; e (iii) meio para que o Estado possa cumprir, de forma legítima, as diversas funções às quais foi incumbido pela Constituição – a lei não é um fim em si mesmo.

Assim é que a doutrina tem entendido que, em matéria de Direito Administrativo, a lei pode exaurir o tema por ela tratado, mas também pode abrir espaços para complementação normativa pela Administração Pública. Nessa perspectiva, a lei deve conter um grau de densidade adequado a normatizar a atividade administrativa em geral, admitindo regulamentos em maior ou menor grau de complementação, mas sem descuidar: (i) da instituição, no corpo

da lei, de parâmetros ou critérios jurídicos para adequado controle da atividade regulamentar; (ii) da observância do princípio democrático na criação da norma regulamentar; e (iii) do influxo direto de normas constitucionais à atividade normativa da Administração Pública, como, por exemplo, a vedação à retroatividade maléfica, a vedação à surpresa e a proteção da confiança legítima.

Estabelecidas essas noções fundamentais, o segundo capítulo tratou da legalidade tributária, abordando o tema no aspecto histórico dentro da cultura ocidental e situando o assunto nas diversas constituições brasileiras. Em seguida, é feita uma distinção entre a legalidade tributária na Constituição de 1988, nos aspectos formal (qual é o veículo normativo apropriado para a instituição e majoração de tributos) e material (qual é o grau admissível de abertura da linguagem na lei tributária e qual é o espaço de participação do Poder Executivo na imposição tributária).

Nesse capítulo, segmentou-se a abordagem doutrinária em cinco aspectos, na seguinte ordem:

- a) a doutrina da tipicidade fechada – para a qual é inadmissível a atividade normativa da Administração Pública, exceto quando expressamente prevista pela Constituição;
- b) a premissa da determinação da linguagem – nesta etapa, situam-se os juristas que tomam, como ponto de partida, a premissa de que a linguagem jurídica é determinada, sendo a indeterminação excepcionalmente aceita no Direito Tributário, na forma de tipos, conceitos indeterminados, cláusulas gerais etc. Para Misabel Derzi, o Direito Tributário, em nome da segurança jurídica, deveria valer-se de uma metodologia que levasse à máxima determinação conceitual, o que teria por consequência que seria vedada (exceto nas hipóteses excepcionalmente previstas na Constituição) a delegação normativa em matéria tributária.
- c) a premissa da possibilidade de adoção de tipos e conceitos indeterminados – para esse grupo de juristas, capitaneado por Ricardo Lobo Torres, não haveria vedação a que o legislador tributário se valesse de tipos e conceitos indeterminados na formulação dos textos legais, o que poderia levar, inclusive, a uma espécie de *delegação natural* da matéria tributária à autoridade administrativa.
- d) a premissa da indeterminação da linguagem jurídica – nesta etapa, demonstrou-se que a linguagem jurídica, assim como a linguagem em geral, em regra padece de “ruídos”, decorrentes da *ambiguidade por polissemia* (um mesmo termo podendo significar diferentes objetos referenciados) ou da *indeterminação* ou *vaguidade*

dos conceitos. Nesse contexto, a *imprecisão* ou *indeterminação* no processo humano de aquisição e transmissão de conhecimento tende a ser controlada, mas nunca completamente eliminada. Da mesma forma, a legalidade tributária também padece do problema atinente à indeterminação da linguagem, sendo possível, quando muito, estabelecer e explicitar uma metodologia jurídica que vise a diminuir os ruídos inerentes à comunicação, a qual necessariamente perpassará o controle intersubjetivo do conteúdo dos significados extraíveis dos textos jurídicos com caráter normativo. A partir daí, foi possível criticar a chamada delegação natural, porque não se trataria de delegação propriamente dita, na forma como estabelecida neste estudo, em especial porque a delegação embasada exclusivamente na indeterminação da linguagem carece de critérios de controle (para além, é claro, da questão semântica de atribuição de sentidos mínimos e máximos ao vocábulo). Isso não significa, contudo, que a Administração Pública seja proibida de editar regulamentos nesse caso – pelo contrário, é até adequado que ela padronize o modo de aplicação da lei, mas evidentemente o regulamento poderá ser contrastado com a interpretação judicial, por força do art. 5º, XXXV, da Constituição;

- e) a delegação intencional – nesta etapa, percebeu-se que há leis, inclusive validadas pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que deliberadamente atribuem à Administração Pública o estabelecimento de alíquotas de taxas e contribuições, sem vincular tal delegação à indeterminação da linguagem. Esse é o ponto central desta pesquisa.

No terceiro capítulo, o estudo volta-se ao modelo de delegação normativa tributária adotado, explícita e implicitamente, pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. O objetivo era saber se é constitucionalmente admissível a delegação tributária intencional.

Em relação à delegação explicitamente adotada, verificou-se que não constitui ofensa ao art. 60, § 4º, IV, da Constituição a mitigação, por meio de Emenda Constitucional, ao rigor do art. 150, I, da Constituição.

Em relação à possibilidade ou não de delegação nas hipóteses não expressamente previstas na Constituição, dividiu-se a análise em duas categorias: argumentos contrários à delegação tributária, por ausência expressa de previsão constitucional; e argumentos favoráveis à delegação tributária, mesmo sem previsão expressa. Para defender esse último ponto, verificou-se que a doutrina dos poderes implícitos permite identificar a existência de uma lacuna

constitucional na possibilidade de delegação tributária em relação às espécies tributárias das taxas e contribuições especiais (excetuadas as contribuições para financiamento da Seguridade Social cuja natureza mais a aproxime de impostos com destinação especial, a exemplo da CSLL, PIS e COFINS). Consequentemente, não há vedação a que o Poder Executivo participe da complementação normativa, desde que haja previsão expressa na lei que institui o tributo e respeito aos parâmetros legais estabelecidos.

Em especial, há seis premissas que permitem, também em matéria tributária, a atividade normativa da Administração Pública, a saber: (i) o princípio da separação de poderes não é óbice à atuação normativa da Administração pública; (ii) inovar no ordenamento jurídico é diferente de criação de direitos, deveres e obrigações; (iii) o art. 25, I, do ADCT não é óbice à função normativa desenvolvida pela Administração Pública, nem inviabiliza a atribuição de competência regulamentar dentro dos limites legais e constitucionais; (iv) o Direito não pode ser dissociado da realidade social; (v) a sistematização doutrinária não impede a reinterpretação e adequação das espécies de regulamento; e (vi) é possível falar em mutação constitucional no tocante aos contornos da legalidade administrativa em geral, bem como em dissonância entre a concepção de legalidade tributária segundo a doutrina clássica e a jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal.

A partir da análise da jurisprudência do STF, estabeleceram-se os seguintes critérios para a admissão da delegação tributária nas taxas e contribuições:

- a) a lei deve descrever suficientemente os elementos da regra-matriz de incidência tributária, em especial, os seguintes: fato gerador, base de cálculo, alíquota, contribuintes e, se for o caso, critério de atualização monetária;
- b) a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso;
- c) o Congresso deve fixar *standards* ou padrões que limitam a ação do delegado;
- d) a razoabilidade da delegação – a delegação ao Poder Executivo é defensável pelo postulado da razoabilidade caso não haja condições de o Poder Legislativo apreciar questão envolvendo complexidade técnica diante das questões fáticas em jogo. Aqui também pode ser enquadrada a fundamentação constitucional para a mitigação do rigor do art. 150, I, da CF/88, dentre as possibilidades estabelecidas no capítulo anterior, isto é, a necessidade de estabelecimento de critérios para validação da atividade administrativa;
- e) a lei deve estabelecer diálogo com o regulamento em termos de (i) subordinação, prescrevendo o teto legal da taxa ou da contribuição; (ii) de desenvolvimento da

justiça ligada à espécie tributária; e (iii) de complementariedade, ao deixar um valoroso espaço para o regulamento complementar o aspecto quantitativo da regra matriz do tributo.

Já no plano infralegal, o ato administrativo (regulamento) que venha a fixar as alíquotas deve conter motivação, sob pena de inviabilizar o controle jurisdicional.

No capítulo quatro, abordaram-se os diversos critérios que a lei pode eleger para a delegação normativa em matéria tributária. Em especial, mas sem pretender esgotar a matéria, viu-se que a lei tributária pode deixar a cargo da Administração Pública: (i) a atualização de valores nominais dos tributos, bem como das bases ou faixas de tributação progressiva; (ii) o combate às desigualdades regionais – com promoção inclusive do princípio da subsidiariedade; (iii) a promoção da praticidade tributária, com a simplificação da atividade fiscalizatória e arrecadatória por meio de presunções ou ficções – sem olvidar da possibilidade de restituição do tributo recolhido a maior, sempre que a realidade se mostrar diferente do padrão fixado pela Administração Pública Tributária; (iv) a promoção de outros princípios constitucionais, a exemplos da proporcionalidade e vedação ao confisco.

Em relação a esse último ponto, a delegação tributária significa, na verdade, benefício ao contribuinte, na medida em que, se por um lado abre-se espaço para que a Administração Pública gradue as alíquotas das taxas e contribuições, de outro impõe-se o dever de que tal graduação observe o princípio da razoável equivalência no custeio das atividades estatais, ou seja: o valor desses tributos deverá ser, global e individualmente limitado ao montante estritamente necessário ao custeio da atividade estatal (exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição).

Igualmente, a delegação tributária significa benefício ao contribuinte, na medida em que, se por um lado abre-se espaço para que a Administração Pública gradue as alíquotas das contribuições, por outro lado, a constatação de uma reiterada e institucionalizada não-aplicação dos recursos arrecadados compromete a eficácia futura da exigência, o que deve levar a Administração Tributária a reduzir o valor da alíquota aplicável, ou mesmo autorizar um provimento judicial no sentido de determinar a suspensão da cobrança do tributo.

Por fim, no quinto e último capítulo, avaliou-se como o modelo teórico anteriormente exposto poderá ser aplicado a algumas controvérsias pendentes de julgamento no Supremo Tribunal Federal, como: (i) a questão do Fator Acidentário de Prevenção (FAP) – art. 10 da Lei nº 10.666/2003; (ii) a questão da fixação de alíquotas do PIS/COFINS por meio de decreto – parágrafo 2º do artigo 27 da Lei 10.865/2004, Decretos nº 5.164/2004 e 8.426/2015; e (iii) a

fixação de alíquotas do PIS/COFINS sobre combustíveis – art. 23, caput, e § 5º, da Lei nº 10.865/2004, e no art. 5º, § 8º, da Lei nº 9.718/1998.

A partir das premissas teóricas abordadas ao longo da pesquisa, então, foi possível trazer as seguintes respostas aos questionamentos anteriormente levantados:

- a) A função normativa do Estado em matéria tributária é monopólio do Poder Legislativo? Não. Admitindo-se a distinção entre a função legislativa (essa sim, privativa do parlamento) e a função normativa, a Administração Pública pode sim atuar na graduação de alíquotas de tributos, desde que o Parlamento delegue expressamente essa possibilidade ao Poder Executivo no bojo da lei, estabelecendo de antemão critérios e parâmetros de controle da atividade normativa. Por isso, é a própria delegação, e não o ato administrativo daí resultante, que deve ser objeto de controle de constitucionalidade. O regulamento, quando muito, poderá ser confrontado com a lei que lhe dá fundamento, mas vindo ela a ser declarada inconstitucional, também o ato administrativo regulamentar deve ser extirpado, por arrastamento, do ordenamento jurídico.
- b) É possível atender ao princípio democrático na modulação de alíquotas de tributos, diante de uma delegação normativa tributária? Sim. O princípio democrático é atendido, nesse caso, em duas etapas: a primeira, na vontade do legislador, que expressamente delegou parcela da atividade normativa ao Poder Executivo; a segunda, desde que seja permitida a participação do setor afetado pelo tributo na elaboração do regulamento.
- c) Qual é o grau de densidade normativa aplicável à lei tributária? Se avaliada apenas pelo prisma da indeterminação da linguagem, a lei tributária deve ser vista como lei de densidade normativa exaustiva, uma vez que o parâmetro da indeterminação não legitima em caráter definitivo o regulamento. Se, por outro lado, a lei estabelecer a delegação de modo expreso, com o estabelecimento de critérios e desvinculado do parâmetro linguístico, pode-se classificar a lei tributária como lei de grande ou de baixa densidade normativa.
- d) Em quais situações seria possível um grau maior ou menor de abertura à Administração Pública para complementar aspectos da obrigação tributária? Neste estudo, percebeu-se que a lei tributária pode deixar a cargo da Administração Pública: (i) a atualização de valores nominais dos tributos, bem como das bases ou faixas de tributação progressiva; (ii) o combate às desigualdades regionais; (iii) a promoção da praticidade tributária, com a simplificação da atividade fiscalizatória

e arrecadatória por meio de presunções ou ficções – sem olvidar da possibilidade de restituição do tributo recolhido a maior, sempre que a realidade se mostrar diferente do padrão fixado pela Administração Pública Tributária; (iv) a promoção de outros princípios constitucionais, a exemplos da proporcionalidade e vedação ao confisco.

Em síntese, conclui-se que o art. 150, I da Constituição admite a delegação tributária para outras espécies de tributos, que não os expressamente listados no texto constitucional, desde que a lei expressamente efetue a delegação e, paralelamente, estabeleça parâmetros e critérios para a atuação da Administração Pública, sempre com o objetivo de atender a fins específicos constitucionalmente relevantes, sem deixar de observar, tanto quanto possível, o princípio democrático na edição do regulamento administrativo.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. A segurança jurídica e os princípios da legalidade e da tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Quarter Latin, 2008.

ACKERMAN, Bruce. Adeus, Montesquieu. In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 265, p. 13-23, jan. 2014. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/18909>>. Acesso em: 06 Ago. 2017.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

AMENDOLA, Antonio Carlos de Almeida. *Participação do contribuinte na regulamentação tributária*. Porto Alegre: Magister, 2011.

ARAGÃO, Alexandre dos Santos. O atual estágio da regulação estatal no Brasil. In: MARRA, Thiago (Org.). *Direito Administrativo: transformações e tendências*. São Paulo: Almedina, 2014.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. Princípio da Legalidade (no Direito Administrativo). In: *Dicionário de Princípios Jurídicos*. TORRES, Ricardo Lobo. KATOKA, Eduardo Takemi. GALDINO, Flavio (Org.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. Princípio da legalidade e poder regulamentar no Estado contemporâneo. In: *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 225, p. 109-130, jul-set. 2001. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47568>>. Acesso em: 14 Mai. 2017.

ASÍS, Rafael de. *Una aproximación da los modelos de Estado de Derecho*. Madri: Editorial Dykinson, 1999.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. Prefácio. In: FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.

ÁVILA, Humberto. Parecer anexado aos autos da ADI nº 5480. Disponível em www.stf.jus.br. Acesso em 05.01.2017.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BAPTISTA, Patrícia. A Tutela da Confiança Legítima como Limite ao Exercício do Poder Normativo da Administração Pública. A Proteção das Expectativas Legítimas dos Cidadãos como Limite à Retroatividade Normativa. In: *Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)*. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n.º. 11, julho/agosto/setembro, 2007. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com.br/rede.asp>>. Acesso em: 23.06.2017.

BARCELLOS, Ana Paula de. Princípio republicano. In: *Dicionário de Princípios Jurídicos*. TORRES, Ricardo Lobo. KATOKA, Eduardo Takemi. GALDINO, Flavio (Org.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo – direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BOBBIO, N. MATTEUCCI, N. PASQUINO, G. Dicionário de política. Vol. 2. 5. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1993.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BOTELHO, Nadja Machado. *Mutação constitucional: a Constituição viva de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Seção, 3ª Câmara, 2ª TO, AC 3302-002.261, Rel. Conselheiro Juliano Lirani, julgado em 20.08.2013.

BRASIL. *Constituição Política do Império do Brasil de 1824*, Rio de Janeiro. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em 15.01.2018.

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891*, Rio de Janeiro. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm. Acesso em 15.01.2018.

BRASIL. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934*, Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em 15.01.2018.

BRASIL. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937*, Rio de Janeiro. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm. Acesso em 15.01.2018.

BRASIL. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946*, Rio de Janeiro. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em 15.01.2018.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*, Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em 15.01.2018.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil. EC 1969*, Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67EMC69.htm>. Acesso em 15.01.2018.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*, Brasília. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 15.01.2018.

BRASIL. *Decreto nº 44.045/1958*. Aprova o Regulamento do Conselho Federal e Conselhos regionais de Medicina a que se refere a Lei nº 3.268, de 30 de setembro de 1957. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/d44045.htm. Acesso em 07.01.2018.

BRASIL. *Decreto nº 68.704/1971*. Regulamenta a Lei nº 4.324, de 14 de abril de 1964. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/d68704.htm. Acesso em 07.01.2018.

BRASIL. *Decreto nº 5.164/2004*. Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa das referidas contribuições. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/decreto/d5164.htm. Acesso em 07.01.2018.

BRASIL. *Decreto nº 5.442/2005*. Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa das referidas contribuições. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/d5442.htm. Acesso em 07.01.2018.

BRASIL. *Decreto nº 8.426/2015*. Restabelece as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8426.htm. Acesso em 07.01.2018.

BRASIL. *Decreto-lei nº 4.657/1942*. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657.htm. Acesso em 07.01.2018.

BRASIL. *Exposição de motivos da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto 2002*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm. Acesso em 07.01.2018.

BRASIL. *Exposição de motivos da Medida Provisória nº 164, de 2004*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Exm/EM-8-MF-04.htm. Acesso em 14.01.2018. Acesso em 07.01.2018.

BRASIL. *Lei nº 4.695/1965*. Dispõe sobre a composição do Conselho Federal de Contabilidade e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4695.htm. Acesso em 07.01.2018.

BRASIL. *Lei nº 5.194/1966*. Regula o exercício das profissões de Engenheiro, Arquiteto e Engenheiro-Agrônomo, e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5194.htm. Acesso em 07.01.2018.

BRASIL. *Lei nº 6.496/1977*. Institui a "Anotação de Responsabilidade Técnica" na prestação de serviços de engenharia, de arquitetura e agronomia; autoriza a criação, pelo Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia - CONFEA, de uma Mútua de Assistência Profissional; e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6496.htm. Acesso em 07.01.2018.

BRASIL. *Lei nº 6.994/1982*. Dispõe sobre a fixação do valor das anuidades e taxas devidas aos órgãos fiscalizadores do exercício profissional e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6994.htm. Acesso em 07.01.2018.

BRASIL. *Lei nº 9.784/1999*. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm. Acesso em 07.01.2018.

BRASIL. *Lei nº 10.637/2002*. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm. Acesso em 07.01.2018.

BRASIL. *Lei nº 10.833/2003*. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm. Acesso em 07.01.2018.

BRASIL. *Lei nº 10.865/2004*. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.865compilado.htm. Acesso em 07.01.2018.

BRASIL. *Lei nº 12.514/2011*. Dá nova redação ao art. 4º da Lei nº 6.932, de 7 de julho de 1981, que dispõe sobre as atividades do médico-residente; e trata das contribuições devidas aos conselhos profissionais em geral. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/12514.htm. Acesso em 07.01.2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Instrução Normativa SRF nº 247/2002*. Dispõe sobre a

Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15123>. Acesso em 07.01.2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Instrução Normativa SRF nº 404/2004*. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15304&visao=anotado>. Acesso em 07.01.2018.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *Nota explicativa sobre o Decreto nº 8.426/2015*. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/abril/nota-explicativa-sobre-o-decreto-no-8-426-2015>. Acesso em 07.01.2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp 614.890/RS*, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 02/04/2009, DJe 20/04/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.221.170*, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Diário da Justiça de 22/04/2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ACO 79*, rel. min. Cezar Peluso, j. 15-3-2012, P, *DJE* de 28-5-2012. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 124*, rel. min. Joaquim Barbosa, j. 1º-8-2008, P, *DJE* de 17-4-2009. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 1.717*, Rel. Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, DJ 28.03.2003. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 2.213 MC*, rel. min. Celso de Mello, j. 4-4-2002, P, *DJ* de 23-4-2004. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 2.240*, rel. min. Eros Grau, j. 9-5-2007, P, *DJ* de 3-8-2007. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 2.555*, rel. min. Ellen Gracie, j. 3-4-2003, P, *DJ* de 2-5-2003. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 2.797 ED*, rel. p/ o ac. min. Ayres Britto, j. 16-5-2012, P, *DJE* de 28-2-2013. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 2.797 ED*, rel. p/ o ac. min. Ayres Britto, j. 16-5-

2012, P, *DJE* de 28-2-2013. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 2551 MC-QO*, Relator Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 02/04/2003, DJ 20-04-2006 PP-00005 EMENT VOL-02229-01 PP-00025

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 4.425 QO*, rel. min. Luiz Fux, j. 25-3-2015, P, *DJE* de 4-8-2015. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 4697*, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-063 DIVULG 29-03-2017 PUBLIC 30-03-2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 4.762*. Rel. Min. Edson Fachin.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 4.917 MC*, rel. min. Cármen Lúcia, dec. monocrática, j. 18-3-2013, *DJE* de 21-3-2013. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 939*, Relator Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADPF 101*, rel. min. Cármen Lúcia, j. 24-6-2009, P, *DJE* de 4-6-2012. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADPF 341 MC-REF*, rel. min. Roberto Barroso, j. 27-5-2015, P, *DJE* de 10-8-2015. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *AI 739715 AgR*, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 19.06.2009. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ARE 641243 RG*, Relator Min. Dias Toffoli, julgado em 19/04/2012, Acórdão Eletrônico DJe-083 DIVULG 27-04-2012 PUBLIC 30-04-2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ARE 748445 RG*, Relator Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 31/10/2013, processo eletrônico repercussão geral - mérito DJe-029 DIVULG 11-02-2014 PUBLIC 12-02-2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ARE 804854 AgR-ED*, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 18/11/2014, Processo Eletrônico DJe-246 divulg 15-12-2014 public 16-12-2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *MS 10.272*, Rel. Min. Victor Nunes Leal, Tribunal Pleno, DJ 11.07.1963. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *MS 21797*, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 18.05.2001; AI 768577 AgR-segundo, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 16.11.2010

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *MS 22.315*, rel. min. Gilmar Mendes, j. 17-4-2012, 2ª T, *DJE* de 16-5-2012. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *MS 22.643*, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 04.12.1998. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *MS 24.510*, rel. min. Ellen Gracie, voto do min. Celso de Mello, j. 19-11-2003, P, *DJ* de 19-3-2004. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *MS 24.872*, voto do rel. min. Marco Aurélio, j. 30-6-2005, P, *DJ* de 30-9-2005. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *MS 25.116*, rel. min. Ayres Britto, j. 8-9-2010, P, *DJE* de 10-2-2011. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Rcl 10.707* AgR, voto do rel. min. Celso de Mello, j. 28-5-2014, P, *DJE* de 30-10-2014. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 214206, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, julgado em 15/10/1997, DJ 29-05-1998 PP-00016 EMENT VOL-01912-05 PP-00939)

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 272872, Relator Min. ILMAR GALVÃO, Relator p/ Acórdão Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 04/04/2001, DJ 10-10-2003 PP-00021 EMENT VOL-02127-02 PP-00301 RTJ VOL-00191-01 PP-00271

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 290079, Relator(a): Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, julgado em 17/10/2001, DJ 04-04-2003 PP-00040 EMENT VOL-02105-06 PP-01021

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 343446, Relator Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003, DJ 04-04-2003 PP-00040 EMENT VOL-02105-07 PP-01388)

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 433.352 AgR, rel. min. Joaquim Barbosa, j. 20-4-2010, 2ª T, *DJE* de 28-5-2010. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 451915 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 17/10/2006, DJ 01-12-2006 PP-00093 EMENT VOL-02258-03 PP-00611.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 462.909* AgR, voto do rel. min. Gilmar Mendes, j. 4-4-2006, 2ª T, *DJ* de 12-5-2006. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 566.621*, rel. min. Ellen Gracie, j. 4-8-2011, P, *DJE* de 11-10-2011. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 571.572* ED, rel. min. Ellen Gracie, j. 26-8-2009, P, *DJE* de 27-11-2009. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 571.969*, rel. min. Cármen Lúcia, j. 12-3-2014, P, *DJE* de 18-9-2014. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 593849*, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, acórdão eletrônico repercussão geral - mérito DJe-065 DIVULG 30-03-2017 PUBLIC 31-03-2017 republicação: DJe-068 DIVULG 04-04-2017 PUBLIC 05-04-2017)

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 598.099*, rel. min. Gilmar Mendes, j. 10-8-2011, P, *DJE* de 3-10-2011. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 600.885*, rel. min. Cármen Lúcia, j. 9-2-2011, P, *DJE* de 1º-7-2011. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 601314*, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 626.489*, rel. min. Roberto Barroso, j. 16-10-2013, P, *DJE* de 23-9-2014. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 637.485*, rel. min. Gilmar Mendes, j. 1º-8-2012, P, *DJE* de 21-5-2013. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 646.313* AgR, rel. min. Celso de Mello, j. 18-11-2014, 2ª T, *DJE* de 10-12-2014. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 648245*, Relator Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2013, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-038 DIVULG 21-02-2014 PUBLIC 24-02-2014

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 651703*, Relator Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, processo eletrônico repercussão geral - mérito DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 684261* RG, Relator Min. Luiz Fux, julgado em 14/06/2012, Processo Eletrônico DJe-125 DIVULG 28-06-2013 PUBLIC 01-07-2013

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 704292*, Relator Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, acórdão eletrônico DJe-170 DIVULG 02-08-2017 public 03-08-2017

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 826.299/RS*, Segunda Turma, Relator: Ministro Teori Zavascki, DJe 14 abr. 2015; e *RE 867.450/RS*, Primeira Turma, Relator Ministro Roberto Barroso, DJe 4 ago. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 826299* AgR, Relator Min. Teori Zavascki, Segunda Turma, julgado em 14/04/2015, processo eletrônico DJe-084 divulg 06-05-2015 public 07-05-2015)

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 838284* RG, Relator Min. Dias Toffoli, julg. 01/08/2015, DJe-202 divulg 07-10-2015 public 08-10-2015

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 838284*, Relator Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, processo eletrônico DJe-215 divulg 21-09-2017 public 22-09-2017

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 986296* RG, Relator(a): Min. Dias Toffoli, julgado em 02/03/2017, processo eletrônico DJe-054 DIVULG 20-03-2017 PUBLIC 21-03-2017

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 601314*, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE 602347*, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 04/11/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-067 DIVULG 11-04-2016 PUBLIC 12-04-2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE-RG 648.245*, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 24.02.2014. In: Supremo Tribunal Federal. *A Constituição e o Supremo*. 5ª ed. Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Acórdão TC 008.293/2015-5*. Disponível em <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A25232C6DE015260487A990BD2&inline=1>. Acesso em 07.01.2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório Sistêmico de fiscalização de infraestrutura de telecomunicações*. Disponível em http://portal.tcu.gov.br/data/files/A5/C1/68/11/D03B951073DCDA952A2818A8/FISC%20Comunica_es.pdf. Acesso em 07.01.2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório. Processo TC-015.289/2004-7*. Disponível em www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/.../TC-015-289-2004-7.doc. Acesso em

07.01.2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. *Embargos infringentes na apelação cível nº 0024075-70.2002.4.01.0000 / DF*, Rel. Desembargador Federal Leomar Barros Amorim de Sousa, Quarta Seção, DJ p.11 de 24/11/2006

BURG, David. F. *A world history of tax rebellions. An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts, and Riots from Antiquity to the Present*. Nova Iorque: Routledge, 2004.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Escritos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. *Direito Tributário*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CAMPOS, Luiza Ferreira. JUST, Gustavo. Transformações do discurso administrativista: a assimilação das formas argumentativas ‘pós-positivistas’ e as tentativas de redefinição de institutos-chave do direito administrativo. In: MARRA, Thiago (Org.). *Direito Administrativo: transformações e tendências*. São Paulo: Almedina, 2014.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. Estado Mínimo x Estado Máximo: O dilema. In: *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*. Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 12, dezembro/janeiro/fevereiro, 2008. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=250>. Acesso em 30.07.2017.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

CLÈVE, Clemerson Martins. *Atividade legislativa do Poder Executivo*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1998: sistema tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

CRUZ. Luiz Dilermando de Castello. *Teoria e prática da interpretação jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

CYRINO, André. Legalidade administrativa de carne e osso: uma reflexão diante do processo político brasileiro. In: *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, v. 274, p. 175-208, mai. 2017. ISSN 2238-5177. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/68746>>. Acesso em: 14 Jan. 2018.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DOMINGUES, José Marcos. Legalidade tributária: o princípio da proporcionalidade e a tipicidade aberta. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Quarter Latin, 2008.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva.

FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. *Poder regulamentar: aspectos controvertidos no contexto da função regulatória*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Estado de Direito e Devido Processo Legal. In: *Revista Diálogo Jurídico*. Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, nº. 11, fevereiro, 2002. Disponível em http://www.direitopublico.com.br/pdf_11/DIALOGO-JURIDICO-11-FEVEREIRO-2002-LUCIA-VALLE-FIGUEIREDO.pdf. Acesso em 30.07.2017.

GALVÃO, Paulo Braga. Estado de Direito. In: *Dicionário de Princípios Jurídicos*. TORRES, Ricardo Lobo. KATOKA, Eduardo Takemi. GALDINO, Flavio (Org.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GODOI, Marciano Seabra de. O quê e o porquê da tipicidade tributária In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Quarter Latin, 2008.

GODOI, Marciano Seabra de. O tributo, o direito tributário e seu significado atual para a ordem constitucional: crítica à postura libertarista presente na doutrina brasileira. In: OTERO, Paulo. ARAÚJO, Fernando. GAMA, João Taborda da. (Org.). *Estudos em memória do prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches. Vol. III – Direito Fiscal: parte geral*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011.

GOMES, Felipe Lima. TALEIRES, Janaína Sena. A liberdade de conformação do legislador no âmbito dos direitos fundamentais. In: Alexandre Walmott Borges; Ilton Noberto R. Filho; Marco Aurélio Marrafon. (Org.). *Teoria e história do direito constitucional*. Florianópolis: FUNJAB, 2013, v. , p. 172-195. Disponível em <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:bHceV66SrsoJ:www.publicadireito.com.br/artigos/%3Fcod%3Dd3696cfb815ab692+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em 08.02.2017.

GRAU, Eros Roberto. Por que tenho medo dos juízes: a interpretação/aplicação do direito e os princípios. 7ª ed. Refundida do Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito. São Paulo: Malheiros, 2016.

GRECO, Marco Aurélio. Alíquota de IPI: Controlar o decreto de fixação e a ação administrativa de aplicação. In: PIRES, Adilson Rodrigues. TÔRRES, Heleno Taveira. (Org.). *Princípios de direito financeiro e tributário – estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. Contribuições de intervenção no domínio econômico – perfil constitucional – elementos para um modelo de controle. In: OTERO, Paulo. ARAÚJO, Fernando. GAMA, João Taborda da. (Org.). *Estudos em memória do prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches. Vol. III – Direito Fiscal: parte geral*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. *Crise do formalismo no Direito Tributário brasileiro*. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>, acesso em 14.10.2016.

GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. In: Roberto Ferraz. (Org.). *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

GRIEBELER, Fabrício José Polli. A utilização do Decreto como Veículo para reduzir e restabelecer as Alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS sob o Prisma da Legalidade Tributária e da Segurança Jurídica. In: *Revista Direito Tributário Atual*, nº 37, 1º semestre de 2017. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário 2017.

HART, H. L. A. *O conceito de direito*. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de direito administrativo*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MANEIRA, Eduardo. Princípio da legalidade: especificação conceitual x tipicidade. In: *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, jan./jul., 2004.

MANEIRA, Eduardo. Sistema Tributário Nacional e Princípio da Legalidade. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.) *Segurança Jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes*. Forense: Rio de Janeiro, 2013.

MARINONI, Luiz Guilherme. Segurança dos atos jurisdicionais. In: *Dicionário de Princípios Jurídicos*. TORRES, Ricardo Lobo. KATOKA, Eduardo Takemi. GALDINO, Flavio (Org.). Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

MARTINS, Argemiro Cardoso Moreira. OLIVEIRA, Cláudio Ladeira de. a contribuição de klaus günther ao debate acerca da distinção entre regras e princípios. In: *Revista Direito GV*: V. 2, N. 1, pp. 241 – 254, jan-jun 2006. Disponível em <bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/download/35224/34024>. Acesso em 20.11.2017.

MAURICIO JUNIOR, Alceu. O Estado constitucional e o paradigma social do risco. *Constituição, Economia e Desenvolvimento: Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, Curitiba, v. 8, n. 14, p. 194-219, jan./jun. 2016. Disponível em <http://abdconst.com.br/revista15/estadoAlceu.pdf>. Acesso em 05.08.2017.

MAURICIO JUNIOR, Alceu. Do estado social ao estado de risco: a transformação do paradigma da segurança no estado constitucional de direito. In: *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 274, p. 133-173, mai. 2017. ISSN 2238-5177. Disponível

em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/68745/66664>>. Acesso em: 05 Ago. 2017.

MAYER, Otto. *Derecho administrativo alemán: poder de policía y poder tributário*. Tomo II. 2ª ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1982.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira. COELHO, Inocêncio Mártires. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MOTTA, Arthur Maciel. *A reserva de iniciativa legislativa do Poder Executivo no constitucionalismo democrático de 1988*. Dissertação. Brasília, 2014.

MOYSÉS, Eliana Alonso. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - FUST - um caso de desvio de finalidade. In: *Tributação nas telecomunicações*. São Paulo: MP editora, 2008. Disponível em <http://www.dsa.com.br/index.fcgi/artigos/eliana-alonso-moyses-contribuicao-de-intervencao-no-dominio-economico-fust-um-caso-de-desvio-de-finalidade/>. Acesso em 07.01.2018.

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

NETO, Clóvis Monteiro. *Legalidade tributária e delegação legislativa - Reflexões sobre o caso do PIS/COFINS sobre receitas financeiras*. Disponível em <https://jota.info/colunas/contraditorio/legalidadetributariaedelegacaolegislativa12062017>. Acesso em 12.06.2017

NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma teoria do Estado de Direito*. Coimbra: Almedina, 2013.

NOVOA, C. G. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2000.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Princípios da Legalidade e da Tipicidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

PAULSEN, Leandro. *Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. Prefácio. In: MARRA, Thiago (Org.). *Direito Administrativo: transformações e tendências*. São Paulo: Almedina, 2014.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. 2ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016.

QUEIROZ, Luís César Souza de. *Justiça e segurança na tributação: a aplicabilidade do princípio da irretroatividade aos casos de mutação normativa promovida pelo Poder Judiciário*.

In: OTERO, Paulo. ARAÚJO, Fernando. GAMA, João Taborda da. (Org.). *Estudos em memória do prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches. Vol. III – Direito Fiscal: parte geral*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. 3ª ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016.

RABELLO, Gabriel Gouvêa. OLIVEIRA, João Maria de. *Tributação sobre empresas no Brasil: comparação internacional*. Disponível em http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5714/1/Radar_n41_tributa%C3%A7%C3%A3o.pdf. Acesso em 07.01.2018.

REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

REALE, Miguel. *O Estado Democrático de Direito e o Conflito de ideologias*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

RIBEIRO, Diógenes V. Hassan. *A revisão do princípio da separação dos poderes: por uma teoria da comunicação*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

RIBEIRO, Marc. *Limiting arbitrary power: the vagueness doctrine in canadian constitutional law*. Vancouver: UBC Press, 2004.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte. Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Fato Gerador da Obrigação Tributária como Acoplamento Estrutural entre o Sistema Econômico e o Sistema Jurídico. In: *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

ROCHA, Sergio André. A deslegalização no Direito Tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Quarter Latin, 2008.

ROCHA, Sergio André. Existe um princípio da Tipicidade no Direito Tributário? In: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 136, janeiro. São Paulo: Dialética, 2007.

ROCHA, Sérgio André. Meios alternativos de Solução de Conflitos no Direito Tributário Brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 122, novembro. São Paulo: Dialética, 2005.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

ROSENBLATT, Paulo. *Competência regulamentar no direito tributário brasileiro: estratégias de flexibilização da legalidade, delegações legislativas e controle judicial*. Dissertação, Recife,

2005.

ROSENFELD, Michel. The rule of law and the legitimacy of constitutional democracy. *In: Southern California Law Review*. Vol. 74, 2001.

SADDY, André. *Apreciatividade e discricionariedade administrativa*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SILVA, Almiro do Couto e. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no direito público brasileiro. *In: Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 237, p. 271-316, jan. 2015. ISSN 2238-5177, p. 275. Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/44376/44830>. Acesso em: 19.06.2017.

SILVA, Cristina Alves da; NELSON, Rocco Antonio Rangel Rosso. Uma análise do aspecto regulador do Estado brasileiro à luz do papel das agências reguladoras. *In: Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 268, p. 153-185, jan. 2015. Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/50738/49536>. Acesso em 30.07.2017.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. SARMENTO, Daniel. *Direito constitucional: teoria, história e métodos de trabalho*. 2ª ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

SUNDFELD, Carlos Ari. Um direito mais que administrativo. *In: MARRA, Thiago (Org.). Direito Administrativo: transformações e tendências*. São Paulo: Almedina, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. *In: R. Dir. Proc. Geral*, Rio de Janeiro, (58) 2004. Disponível em <https://www.pge.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=MTYxNg%2C%2C>. Acesso em 05.02.2018.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da Tipicidade no Direito Tributário. *In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André. (Coord.). Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Quarter Latin, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I. – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores*

e princípios constitucionais tributários. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TORRES, Silvia Faber. *A flexibilização do princípio da legalidade no Direito do Estado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

TORRES, Silvia Faber. *O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.