



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Caio Yukio Shimoda

Análise crítica da flexibilização do princípio da estrita legalidade
tributária pelo Supremo Tribunal Federal

SÃO PAULO
2022



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Caio Yukio Shimoda

**Análise crítica da flexibilização do princípio da estrita legalidade
tributária pelo Supremo Tribunal Federal**

Trabalho de Conclusão de Curso TCC - apresentado à
Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica
de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do
título de GRADUAÇÃO em Direito, sob a orientação do
Professor Doutor Roque Antonio Carrazza

**SÃO PAULO
2022**

Autorizo, exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial deste Trabalho de Conclusão de Curso por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos.

Assinatura Caio Y. Shimoda

Data: 08/12/2022

e-mail: caioshimoda@uol.com.br

SHIMODA, Caio

Análise crítica da flexibilização do princípio da estrita legalidade tributária pelo Supremo Tribunal Federal/ Caio Shimoda. São Paulo, 2022.
Paginação.

Orientador: Prof. Dr. Roque Antonio Carrazza

Trabalho de Conclusão de Curso em Ciências Sociais – Graduado em Direito –
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo em 2022

Caio Yukio Shimoda

Análise crítica da flexibilização do princípio da estrita legalidade tributária pelo Supremo Tribunal Federal

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) – apresentado à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de GRADUAÇÃO em Direito, sob a orientação do Professor Doutor Roque Antonio Carrazza

Aprovado em: 08/12/2022

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Roque Antonio Carrazza – PUC/SP

Prof^a. Dr^a. Thais Helena Morando – PUC/SP

*Aos meus pais Ana Claudia e Odair,
Pelo amor capaz de criar um filho por duas vezes.*

Meus agradecimentos à FUNDASP,
Pela oportunidade de cursar Direito na universidade que tanto estimo.

Sumário

Resumo.....	8
Palavras-chaves:	8
Abstract.....	8
Key-words.....	8
Introdução	9
1. A tradição da limitação ao poder estatal através da legalidade tributária e do constitucionalismo	10
1.1. Pressupostos hermenêuticos: a importância da tradição para a compreensão do Direito.....	10
1.2. A evolução histórica da legalidade tributária e do Estado de Direito	15
1.3. Constitucionalismo e limitação ao poder estatal	19
2. Estatuto dos contribuintes e a repartição de competências	23
2.1 A Constituição da República Federativa do Brasil: uma Constituição peculiar em matéria tributária.....	23
2.2 As recepções equivocadas das teorias estrangeiras pelo direito tributário brasileiro.....	29
2.3. A natureza jurídica dos elementos do estatuto do contribuinte e da competência tributária.....	35
3. A estrita legalidade no direito tributário brasileiro	42
3.1. A tradição da rigidez e da legalidade tributária nas Constituições brasileiras.....	42
3.2. A estrita legalidade tributária na CRFB/ 88	50
3.3. O regulamento no direito tributário brasileiro e as aparentes exceções ao princípio da legalidade tributária	57
4. A atuação das cortes constitucionais no âmbito do direito tributário	60
4.1 A Dignidade da Legislação	60
4.2. O ativismo judicial e o argumento consequencialista.....	66
4.3. Ambiente de decisão e o regime jurídico tributário	73
5. Análise crítica das decisões do Supremo Tribunal Federal que flexibilizaram a estrita legalidade tributária	79
5.1 Breve síntese de cada julgamento.....	79
5.2 Críticas aos argumentos utilizados pelo Supremo Tribunal Federal	86
Considerações finais	99
Referências Bibliográficas	101

Resumo

O presente trabalho de conclusão de curso tem por escopo investigar se os argumentos utilizados pelo Supremo Tribunal Federal nos julgamentos que flexibilizaram a estrita legalidade tributária estão alinhados à tradição da limitação ao poder estatal, construída pelo Direito Constitucional Tributário.

Palavras-chaves:

Estrita Legalidade Tributária; Direito Constitucional Tributário; Supremo Tribunal Federal; Dignidade da Legislação; Ativismo Judicial

Abstract

The purpose of this course conclusion work is to investigate whether the arguments used by the Federal Supreme Court in the judgments that relaxed strict tax legality are aligned with the tradition of limiting state power, built by Constitutional Tax Law.

Key-words:

Strict Tax Legality; Constitutional Tax Law; Federal Court of Justice; Dignity of the Legislation; Judicial activism.

Introdução

A maneira como as teorias estrangeiras estão sendo implantadas no ordenamento jurídico brasileiro merece reflexões mais aprofundadas pelos cientistas de todos os ramos do Direito, sobretudo dos estudiosos do Direito Tributário.

Sob a influência do direito alemão, nota-se a proliferação dos mais diversos princípios, os quais - a pretexto de concretizarem valores constitucionais - supostamente deveriam ser revelados e ponderados pelo intérprete no caso concreto, ainda que ao arrepio da legalidade.

Além disso, sob o influxo do direito norte-americano, o Poder Judiciário, inclusive o Supremo Tribunal Federal, em princípio, deveria se comportar como o principal ator político frente aos outros Poderes, passando a exercer intenso poder decisório acerca dos mais complexos desacordos que permeiam uma sociedade.

A flexibilização do princípio da estrita legalidade tributária, em benefício de outros valores constitucionais, pelo Supremo Tribunal Federal, demonstra a tendência apontada, abrindo espaço para a crítica acadêmica.

A premissa que iremos adotar é que o constitucionalismo e, inserido nesse fenômeno, a legalidade tributária, são instrumentos de limitação ao poder estatal – construídos ao longo de séculos de tradição –, fato que deve ser levado em consideração durante a atividade exegética.

Com fundamento na ontologia fundamental, a distância temporal nos faz conscientes de nossas próprias pré-compreensões. Ao intérprete impõe-se a tarefa árdua e contínua de revisar seus pré-juízos em legítimos ou ilegítimos.

Sob a óptica do direito constitucional tributário brasileiro, as teorias alienígenas requerem uma análise mais apurada, levando-se em consideração as peculiaridades que informam o tema no contexto do ordenamento jurídico nacional.

Em outros signos, o direito tributário brasileiro nos fornece um amplo arcabouço de pré-compreensões, construídas ao decorrer de uma tradição secular. Cabe ao exegeta do Direito classificá-las em pré-compreensões legítimas para, assim, continuar à aplicá-las, ou em pré-compreensões ilegítimas para, então, afastá-las do sistema jurídico.

A exemplo dos princípios da estrita legalidade tributária, da capacidade contributiva e da anterioridade, assim como perante a rigidez que o Constituinte originário erigiu o sistema constitucional em matéria fiscal, parece-nos, ao menos num primeiro momento, que restou uma fresta estreitíssima de discricção ao legislador infraconstitucional, conclusão que também se estende ao aplicador do direito.

O trabalho foi dividido em cinco capítulos. No primeiro capítulo, abordaremos a tradição da limitação ao poder estatal através do constitucionalismo e da legalidade tributária, onde abordaremos os pressupostos hermenêuticos que permearão toda o estudo; bem como a evolução histórica da progressiva limitação ao poder do Estado, com enfoque no Estado de Direito, no Constitucionalismo e na legalidade tributária.

No segundo capítulo, a perspectiva passará aos sítios do direito tributário, primordialmente ao Estatuto dos contribuintes e à repartição de competências, ambos, também, como meios de concretização da limitação do poder político. Nesse contexto, será abordado as peculiaridades da nossa Constituição Federal em matéria tributária; a necessária crítica às recepções equivocadas das teorias estrangeiras pelo direito tributário brasileiro; bem como a natureza jurídica dos elementos que constituem o sistema constitucional tributário, em regras, princípios ou postulados.

O enfoque do terceiro capítulo passará a ser a estrita legalidade no direito brasileiro, como um *plus* da legalidade tributária. Ademais, analisar-se-á a construção histórica da rigidez e da legalidade tributária nas cartas magnas brasileiras, terminando na Constituição Federal de 1988; além de tratar sobre as aparentes exceções à estrita legalidade tributária. Outro ponto de interesse serão os regulamentos no direito tributário brasileiro e suas relações com a legalidade tributária.

O quarto capítulo é de essencial importância, porquanto ocupar-se-á, sob uma perspectiva crítica, da atuação das cortes constitucionais no âmbito do direito tributário. Em contraposição ao pensamento de Ronald Dworkin, a teoria de Jeremy Waldron terá a função de enriquecer o debate sobre o papel do Poder Judiciário no que diz respeito à aplicação do direito tributário, bem como servirá de fundamento, juntamente com o estudo sobre os ambientes decisoriais, para afastar os argumentos consequencialistas à luz da segurança jurídica.

Por fim, no quinto capítulo, após o aprofundado estudo, passaremos à efetiva análise dos argumentos que fundamentaram as decisões do Supremo Tribunal Federal na flexibilização da estrita legalidade tributária.

1. A tradição da limitação ao poder estatal através da legalidade tributária e do constitucionalismo

1.1. Pressupostos hermenêuticos: a importância da tradição para a compreensão do Direito

Os acórdãos¹ proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, objetos do presente estudo, foram responsáveis pela denominada flexibilização do princípio da legalidade tributária.

¹ RE nº 343.446/SC, RE nº 704.292/PR, ADI nº 4.697/DF, RE nº 838.284/SC e RE 602.917/RS.

Se a nossa Corte Suprema admite a flexibilização de um princípio, então não define o signo "princípio" como um "mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele"² que "vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam".³

Diversamente, a compreensão exposta nos referidos julgados aproxima-se da ideia de princípio jurídico como uma orientação ao intérprete para que concretize, na maior medida possível, os valores que por ele são veiculados. Nota-se a forte influência do direito alemão,⁴ sobretudo de Robert Alexy, para o qual os princípios são mandamentos de otimização, isto é, de acordo com as circunstâncias fáticas e jurídicas, devem ser aplicados na sua máxima intensidade: deve-se sopesar, ponderar os princípios; um terá maior peso e, conseqüentemente, deverá prevalecer, a depender da casuística.

As teorias dos princípios serão pormenorizadas no Capítulo 2, porém, desde já, sublinhe-se que é uma constante para aqueles que adotam essa última acepção do vocábulo a compreensão, em primeiro lugar, que texto e norma jurídica não se confundem, e, em segundo lugar, que norma jurídica é gênero e regras e princípios são espécies normativas.

Em outras palavras, de determinado dispositivo ou de um conjunto de dispositivos normativos (texto) - objetos da interpretação - exsurtem normas jurídicas, produtos da interpretação, que podem ser classificadas como regras ou princípios⁵.

² "Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico." [...] "violiar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma [...]" (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021. pág. 46).

³ "Segundo pensamos, princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam." (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. pág. 42). Entendemos que as concepções acerca do vocábulo "princípio" para Robert Alexy e Roque Carrazza não são compatíveis, especialmente em razão do jurista brasileiro imputar à violação de um princípio maior gravidade em comparação ao descumprimento de uma regra, aproximando-se, assim, do pensamento de Celso Antônio Bandeira de Mello. Diferentemente, para o jurista alemão, o não cumprimento de uma regra impõe um ônus argumentativo maior em comparação aos princípios e, por isso, mais difícil torna-se sua superação e mais grave a sua violação (ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Trad. de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. págs 140 e 141).

⁴ Com o escólio em Lenio Streck, no Capítulo 2, iremos criticar três teorias estrangeiras recepcionadas de forma equivocada pelo direito brasileiro: a jurisprudência dos valores e a teoria da argumentação de Robert Alexy, próprios do direito alemão, e o realismo jurídico, corrente na doutrina norte-americana.

⁵ ALEXY, *op. cit.*, pág. 87.

Não vivemos entre *onomaturgos* e *nomotetas*. “Ninguém é dono das palavras”, como nos ensina Celso Antônio Bandeira de Mello⁶. Todavia, conquanto seja correta a afirmativa do Mestre, para criticarmos a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, far-se-á necessário afastarmos a primeira acepção de princípio.

Com efeito, a racionalidade de um discurso depende, primordialmente, da adoção de pontos de partida, bem como da maneira com que eles se desenvolvem através de procedimentos de ligações e dissociações. Em outras palavras, o desenrolar do bom raciocínio de um expositor carece de premissas bem demarcadas, as quais devem ser aderidas pelo *pathos*, como condição para a comunhão entre seus espíritos⁷.

Tornar-se-ia tarefa pouco produtiva analisar um discurso, leia-se os acórdãos, sem concordar com suas premissas: (i) princípios como mandamentos de otimização; (ii) a não coincidência entre texto e norma jurídica; e (iii) regras e princípios como espécies de norma jurídica. Embora não seguiremos propriamente a teoria dos princípios de Robert Alexy, mas, sim, a teoria desenvolvida por Humberto Ávila.⁸

O presente trabalho tem como objeto a legalidade tributária, cujo conteúdo encontra-se nos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, da Constituição Federal da República Federativa do Brasil (CRFB); concretizado no artigo 97 do Código Tributário Nacional (CTN), por força do artigo 146, incisos II e III, da CRFB.

Se buscamos compreender algo, esse “compreender” envolve inevitavelmente uma atividade hermenêutica, um esforço interpretativo, um lidar com a linguagem. Em razão da necessidade de tratar a norma jurídica como ente diverso do ente do texto normativo, a linguagem será aqui tratada não como um meio, como uma ferramenta para compreender o ser, mas como constitutiva do próprio ser, ou seja, na e através da linguagem se dará a análise do nosso objeto de estudo.

Nota-se, portanto, que nosso ponto de partida será a Hermenêutica Filosófica de Heidegger⁹ e Gadamer,¹⁰ responsáveis pela viragem linguística da filosofia e o consequente rompimento com a metafísica aristotélico-tomista e com a filosofia da consciência. Dessa forma, não adotaremos a acepção clássica da hermenêutica: a arte de interpretar os textos; nem mesmo sua outra significação:

⁶ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021. pág. 46.

⁷ OLBRECHTS-TYTECA, Lucie; PERELMAN, Chaïm. *Tratado de Argumentação*. São Paulo: Piaget, 2006. pág. 75.

⁸ Vide Capítulo 2.

⁹ HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo*. Trad. de Marcia Sá Cavalcante. 10ª ed. Rio de Janeiro: Vozes; São Paulo: Editora Universitária São Francisco, 2015.

¹⁰ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método: Traços Fundamentais de uma Hermenêutica Filosófica*. Trad. de Flávio Paulo Meurer. Revisão de tradução de Ênio Paulo Giachini. 3ª ed. Rio de Janeiro: Vozes, 1997.

uma reflexão metodológica para alcançar um conhecimento científico das ciências humanas, com pretensão de veracidade; mas, sim, como processos fundamentais encontráveis no próprio núcleo da vida, como característica essencial da nossa presença no mundo.¹¹

Martin Heidegger, fundador da ontologia fundamental, distingue ser (*sein*) e ente (*seiende*), isto é, a ontologia fundamental trata do ser enquanto compreensão do ser, e do ente enquanto compreensão do ser de um ou outro modo de ser.¹²

Em outros termos, Heidegger busca recolocar, retomar, a pergunta pelo sentido do ser. Segundo o filósofo, a pergunta foi esquecida pela filosofia desde o seu nascedouro. Na Grécia Antiga, os filósofos confundiam ser e ente, preocupavam-se em perguntar: o que é o ser? O grego buscava uma finalidade na questão, ao dizer que “o ser é” (o ser do ente), ao mesmo tempo em que separava o ser de não ser e essência de aparência. O grego não separa ser e ente, substancia o ser, pois necessita concretizá-lo.¹³

Para Heidegger, o ente apenas poderá ser descoberto, somente será iluminado, pelo ser, o qual será vinculado ao operar fundamental do *Dasein* – a facticidade –, que é um “por aí”, uma tensão de estar sempre lançado num acontecimento de sentidos, uma presença¹⁴. Lenio Streck, ao explicar o pensamento heideggeriano, diz que o ser se dá no “exercício da transcendência, no qual não apenas somos, mas percebemos que somos (*Dasein*) e somos aquilo que nos tornamos através da tradição (...)”¹⁵

E esse é o ponto nevrálgico - a historicidade e a facticidade - para adotarmos a hermenêutica filosófica como premissa, em detrimento da teoria de Ludwig Wittgenstein, que muito influenciou os pensamentos de Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho; não obstante as teorias guardem pontos de contato,¹⁶ que certamente serão por nós aproveitados.

A partir de um corte metodológico, acolhemos a tese da escola do construtivismo lógico-semântico no sentido de que o direito é um conjunto de normas jurídicas válidas em nosso país, que se manifesta em linguagem – texto, dispositivo normativo – criado pelo homem para implementar seus valores na

¹¹ GRONDIN, Jean. *Hermenêutica*. Trad. de Marcos Marcionilo. São Paulo: Parábola Editorial, 2012. págs. 11 a 15.

¹² STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito* 11. ed. rev., atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. pág. 243.

¹³ HEIDEGGER, Martin. *Ser e Tempo*. Trad. de Marcia Sá Cavalcante. 10ª ed. Rio de Janeiro: Vozes; São Paulo: Editora Universitária São Francisco. págs. 64-65.

¹⁴ A tradução do signo “*Dasein*” é controvertida. Márcia de Sá Cavalcante optou traduzir por presença. Outros, por exemplo, Oswaldo Giacoia Jr., preferiu a tradução por ser-o-aí (GIACOA JUNIOR, Oswaldo. Heidegger Urgente: *Introdução a um Novo Pensar*. São Paulo: Três Estrelas, 2013).

¹⁵ STRECK, *op.cit.* pág. 21.

¹⁶ *Ibidem*. pág. 281.

sociedade e, por isso, classificado como objeto cultural¹⁷. Isso nos permite dizer que a presente análise é normativista, e dispensa argumentos consequentialistas - o que não impede incursões nas áreas da história e filosofia, em especial para esclarecer a tradição do instituto.

Voltando para a questão central, a historicidade e a faticidade são elementos que estão diretamente relacionados à pré-compreensão do intérprete. A interpretação de algo pressupõe um pré-conhecimento daquilo que se pretende conhecer. Hans-Georg Gadamer, apoiado na filosofia existencial de Heidegger, explica o fenômeno que ficou conhecido por Círculo Hermenêutico: "A antecipação do sentido, que envolve o todo, se faz compreensão explícita, quando as partes, que se definem a partir do todo, definem por sua vez esse todo."¹⁸

Gadamer exemplifica o Giro Linguístico no fenômeno da aprendizagem das línguas estrangeiras: construímos uma frase antes de compreendermos o significado das suas distintas partes, o que somente se torna possível porque esse processo é regido por uma expectativa de sentido derivado de um contexto anterior. Obviamente, essa expectativa poderá ser reajustada na hipótese do texto requerer, uma vez que o intérprete sempre deve estar disposto para que o texto lhe diga algo.

Em outros termos, quem pretende interpretar um texto sempre elabora um projeto. O primeiro contato com o texto é guiado por uma antecipação de sentido, porquanto já o lê com certas expectativas. Entretanto, esse projeto deve estar sempre sujeito às revisões que lhe aprofundem os sentidos. "A tarefa é ampliar, assim, do todo para a parte e novamente ao todo", sob a contínua atenção para revisão de todos os sentidos das pré-compreensões.¹⁹

Voltando para a questão do ser²⁰: somos seres no tempo, para Heidegger. Tempo, de acordo com o filósofo, não cronológico, mas *kairológico*, ou seja, tempo medido segundo os eventos, e não pelo relógio. O homem é "jogado no mundo", a partir do momento em que seu *Dasein* entra em contato com outros *Dasein*, de outras pessoas ou coisas: o homem não é fora do mundo.

Percebemos o tempo através das mudanças, eis que tudo está em constante mutação. E a história é condição para que o ente seja um ser-no-mundo. Quem interpreta, necessariamente, recebe o legado da tradição através

¹⁷ BARROS CARVALHO, Paulo de. *Curso de Direito Tributário*, 30 ed, São Paulo: Saraiva, 2019. pág. 152.

¹⁸ GADAMER, Hans-Georg. *Hermenêutica Filosófica: Nas Trilhas de Hans-Georg Gadamer*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2003. pág. 141.

¹⁹ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método: Traços Fundamentais de uma Hermenêutica Filosófica*. Trad. de Flávio Paulo Meurer. Revisão de tradução de Ênio Paulo Giachini. 3ª ed. Rio de Janeiro: Vozes, 1997. pág. 448.

²⁰ "Pois a distância de tempo em sua produtividade hermenêutica só pôde ser pensada a partir da mudança de rumo ontológico que Heidegger deu à compreensão como um "existencial" e a partir da interpretação temporal que aplicou ao modo de ser da pré-sença". (*Ibidem*. pág. 445).

da linguagem. Aquilo que é transmitido, prossegue, demonstra novas significações em razão da continuação histórica do acontecer.²¹

Desse modo, como nos ensina Lenio Streck, é da nossa forma de compreensão enquanto ser-no-mundo, a partir da historicidade e da faticidade, que provirá a “norma”, produto da “síntese hermenêutica”.²²

A distância de tempo tornará o intérprete consciente dos seus próprios preconceitos, ao mesmo tempo em que possibilitará a elucidação das verdadeiras pré-compreensões. “Nesse sentido, uma consciência formada hermenêuticamente terá de incluir também a consciência histórica”²³; porém, sempre sob o compromisso de um constante processo de revisão dos pré-juízos.

Entretanto, e isso é fundamental, existem pré-compreensões legítimas, pré-juízos fecundos que nos são transmitidos através da tradição.²⁴ Somente a título de exemplo, existe uma extensa construção doutrinária acerca da legalidade tributária tratando-a como estrita ou cerrada. A pergunta que procuraremos responder é se realmente existem razões para flexibilizá-la, ou seja, se existem motivos para desconsiderar uma longa tradição, doutrinária e jurisprudencial, em proveito de outro princípio qualquer.

Nesse sentido, nos próximos capítulos passaremos a analisar as pré-compreensões que informam o objeto de estudo, a fim de descobrirmos se se trata de pré-juízos legítimos ou ilegítimos.

1.2. A evolução histórica da legalidade tributária e do Estado de Direito

A primeira pré-compreensão, talvez a de maior relevo contra a flexibilização da estrita legalidade tributária, é a força que a tradição²⁵ histórica

²¹ STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 11. ed. rev., atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. pág. 278.

²² *Ibidem*, pág. 264.

²³ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método: Traços Fundamentais de uma Hermenêutica Filosófica*. Trad. de Flávio Paulo Meurer. Revisão de tradução de Ênio Paulo Giachini. 3ª ed. Rio de Janeiro: Vozes, 1997. pág. 447.

²⁴ GRONDIN, Jean. *Hermenêutica*. Trad. de Marcos Marcionilo. São Paulo: Parábola Editorial, 2012. pág. 69.

²⁵ Ao criticar, vigorosamente, a Emenda Constitucional nº 18, editada à época da Constituição Federal Brasileira de 1946, Geraldo Ataliba muito bem demonstrou a importância da tradição para o Direito: “A Emenda Constitucional nº 18 revela profundo desprezo do legislador pela nossa já provecta tradição constitucional tributária [...]” ao postergar as províncias, eliminar os municípios e, por conseguinte, violar o pacto federativo.
[...]

“Bastou a emergência de um regime discricionário - propício à imposição da vontade de restrito número de olímpicos tecnocratas e donos da verdade para que se criasse o ambiente propício a estas e outras impropriedades. Aquela consciência ponderada formada ao longo de - árduas e terríveis lutas da humanidade, desde a superação das concepções autoritárias medievais segundo a qual o laboratório das ciências sociais está na história (filosofia profundamente

empresta à limitação ao poder estatal, ou seja, aos esforços empreendidos em oposição a toda forma arbitrária do exercício do poder político, sobretudo quando voltado à tributação daqueles que estão sob égide de um dado ordenamento jurídico. Não é por menos que o gênio de Pontes de Miranda, em trabalho fora dos limites jurídicos – e ao descrever a história política da humanidade –, afirma que observa-se, paulatinamente, a diminuição do *quantum* despótico nas relações sociais.²⁶

A legalidade geral²⁷ identifica-se a partir dos cânones do Estado de Direito, diferentemente da legalidade tributária,²⁸ cujo germe pode ser percebido, nitidamente, em período anterior. De todo modo, ambas fazem parte de uma conquista civilizatória, e, por esse motivo, devem ser estudadas sob a óptica histórica da crescente limitação ao poder estatal.

Conforme os ensinamentos de Alberto Xavier, a legalidade tributária deita raízes no direito consuetudinário de organizações sociais que ainda não compartilhavam dos ideais do Estado de Direito. Desde o século XI, os povos europeus já não admitiam que tributos fossem cobrados sem previsão legal. A Magna Charta de 1215, assinada por João Sem Terra, somente expressou algo que já estava enraizada no ideal de justiça dos povos ingleses: a percepção de que os tributos somente poderiam ser criados através de assembleias representativas e, por conseguinte, somente um sacrifício coletivamente consentido seria admitido – trata-se da ideia da autotributação.²⁹

A partir do advento do Estado de Direito, a legalidade tributária passou a ser exteriorizada por meio de dois instrumentos técnicos: da separação dos poderes e da reserva legal. O primeiro instrumento diz respeito à competência exclusiva das assembleias legislativas para a criação de tributos. O segundo relaciona-se à compreensão de que a invasão nas esferas da liberdade e da propriedade do indivíduo somente pode ocorrer através de previsão legal.

informada de respeito verdadeiramente cristão pela natureza e liberdade humana) vão o fascismo, o nazismo, o comunismo ateu e outras formas mais ou menos dissimuladas de discricionarismo substituindo uma visão contabilística, simetrista, fria, desumana e primitiva, de fazer, de tentar e experimentar... para ver o que acontece.” (ATALIBA Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: ed. RT, 1968. pág. XV).

²⁶ PONTES DE MIRANDA. *Introdução à Política Científica*. Rio de Janeiro: Forense, 1983. pág. 88.

²⁷ A partir de agora utilizaremos legalidade geral para expressar a máxima de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo sem a existência de lei que assim determine.

²⁸ O termo será utilizado, basicamente, para exprimir o direito fundamental do contribuinte, que somente através de lei em sentido formal será possível a criação ou a majoração de tributos. No caso específico da Constituição brasileira, a estrita legalidade tributária ainda determina que o legislador deve descrever, de forma minuciosa, todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária. *Vide* Capítulo 3.

²⁹ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. pág. 7.

A separação dos poderes e a reserva legal foram importantes mecanismos idealizados para conter os amplos poderes dos soberanos absolutistas.

Em âmbito filosófico, faz-se útil lembrarmos o embate entre as correntes voluntaristas e racionalistas durante os séculos XVII e XVIII. Por um lado, os voluntaristas defendiam que a razão encontrava-se na vontade e no poder, sendo Thomas Hobbes seu principal representante. Para Hobbes, os poderes do Estado deveriam ser concentrados nas mãos do soberano e, por isso, a autoridade, e não a verdade, faz a lei (*auctoritas non veritas facit legem*)³⁰. Por outro lado, os racionalistas, sobretudo John Locke e Montesquieu, trataram de substituir à vontade (*voluntas*) do monarca absolutista, livre das amarras da lei, pela razão (*ratio*) do produto da atividade legislativa.³¹

Por esse motivo, a corrente racionalista, sob o pressuposto da ideia da separação dos poderes, creditava ao legislador a função mais importante do Estado, uma vez que da função legislativa emana a razão objetiva estatal, submetendo tanto os detentores do poder político para administrar, quanto os representantes do Judiciário.

Sublinha Almiro do Couto e Silva que, não obstante o pensamento de Hobbes tenha dado o suporte filosófico necessário ao absolutismo, muitos de seus pensamentos contribuíram para a construção da legalidade, por exemplo, a ideia de que somente através da lei seria admissível a restrição à liberdade individual - trata-se do instrumento da reserva legal, importante contorno ao poder do soberano na conjuntura do Estado de Direito.³²

Por fim, Jean-Jacques Rousseau acrescentou o atributo democrático à legalidade através da noção da vontade geral, vínculo responsável pela instituição do Estado e pelo ideal da igualdade no contrato social. Assim, para Rousseau, a lei deve ser geral num duplo sentido: porque produto da soberania popular, e em razão do seu enunciado apresentar aspectos subjetivo pessoal e objetivo abstrato.³³

Celso Antônio Bandeira de Mello afirma que o Estado de Direito significa assujeitar-se de maneira integral aos cânones da legalidade, e conclui, apoiado em Afonso Rodrigues Queiró, que o Estado de Direito revela-se através da união de dois pensamentos filosófico-políticos modernos: os ideais de Montesquieu aliados aos de Rousseau. Este exprime as noções de soberania popular e

³⁰ HOBBS, Thomas. *Leviatã*. Trad. de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: abril, 1997.

³¹ Nos clássicos: MONTESQUIEU. *O Espírito das Leis*. Trad. de Pedro Vieira Mota. São Paulo, Saraiva, 1996; e LOCKE, John. *Segundo tratado sobre o governo civil: ensaio sobre a origem, os limites e os fins verdadeiros do governo civil*. Trad. de Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Petrópolis: Vozes, 1994.

³² COUTO E SILVA, Almiro do. *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015. pág. 20.

³³ ROUSSEAU, Jean-Jacques. *O Contrato Social*. Trad. de Antonio de Pádua Danesi. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996. pág. 33.

democracia. Aquele concretiza a separação de poderes em sua máxima efetividade.³⁴

Em poucas palavras, Roque Carrazza sintetiza o pensamento: “O Estado de Direito assegura o império da lei, como expressão da vontade popular.”³⁵

Nota-se, portanto, a possibilidade de observar o Estado de Direito sob duas perspectivas: a material e a formal. A primeira relaciona-se à finalidade (*telos*) do Estado de Direito, ou seja, a busca da justiça através da rigorosa delimitação do perfil jurídico da liberdade dos cidadãos, como forma de prevenção dos arbítrios estatais. A segunda diz respeito aos meios para alcançar o seu fim, isto é, o escopo do Estado de Direito somente deverá ser alcançado através da utilização de formas jurídicas - a lei em sentido formal.³⁶

Os ideais do Estado de Direito foram canalizados em três princípios no direito tributário: generalidade, capacidade contributiva e legalidade. Segundo Alberto Xavier, os três princípios formam uma unidade sistemática profunda, “constituindo a própria emanção do Estado de Direito no domínio dos impostos”.³⁷

A perspectiva material do Estado de Direito, coincidente com a finalidade da justiça, exhibe-se no direito tributário por intermédio do princípio da igualdade tributária, ou seja, da proibição de tratamento desigual que não encontre fundamento em critérios razoáveis e compatíveis com o sistema jurídico. Por um lado, sob o ângulo positivo, deve-se admitir que a igualdade é relativa, mas que apenas a capacidade contributiva servirá de critério legítimo para um tratamento desigual. Por outro lado, e esse é o ângulo negativo, é proibido tratar de forma diferente dois sujeitos sem que esse *discrímen* esteja abalizado na capacidade

³⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Discrecionariade e Controle Jurisdicional*. 2ª ed. 10ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010. págs. 11 e 12.

³⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. pág. 201.

³⁶ “Há hoje pleno reconhecimento de que a noção de Estado de Direito apresenta duas faces. Pode ela ser apreciada sob o aspecto material ou sob o ângulo formal. No primeiro sentido, elementos estruturantes do Estado de Direito são as ideias de justiça e de segurança jurídica. No outro, o conceito de Estado de Direito compreende vários componentes, dentre os quais têm importância especial: a) a existência de um sistema de direitos e garantias fundamentais; b) a divisão das funções do Estado, de modo que haja razoável equilíbrio e harmonia entre elas, bem como entre os órgãos que as exercitam, a fim de que o poder estatal seja limitado e contido por “freios e contrapesos” (checks and balances); c) a legalidade da Administração Pública e, d) a proteção da boa-fé ou da confiança (Vertrauensschutz) que os administrados têm na ação do Estado, quanto à sua correção e conformidade com as leis.” (COUTO E SILVA, Almiro do. *Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015. pág. 19).

³⁷ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. pág. 9.

econômica de cada um – assim, por exemplo, é defeso a discriminação em razão de sexo, raça ou gênero.³⁸

A perspectiva formal, por seu turno, demonstra que os fatos da vida, as matérias primas para a elaboração de uma lei de caráter fiscal, devem ser colhidos exclusivamente pelo legislador para dar origem às obrigações tributárias. Não deve ser o juiz e não deve ser o administrador: somente o legislador pode descrever condutas que servirão de substrato para o surgimento de uma relação jurídica tributária.

Seja sob a perspectiva formal, seja sob a perspectiva material, o Estado de Direito é sinônimo de limitação ao poder estatal.

1.3. Constitucionalismo e limitação ao poder estatal

O constitucionalismo ocidental moderno transformou todos esses valores e ideais político-filosóficos em Direito Positivo, por meio de direitos e garantias fundamentais. Gomes Canotilho anota que o constitucionalismo moderno, sob uma acepção histórico-descritiva, designa um movimento político, cultural e social, que se desenvolveu principalmente no século XVIII através das revoluções americana (1776) e francesa (1789), quando se debateu uma nova forma de legitimação do poder político em contraposição aos esquemas tradicionais do antigo regime absolutista.³⁹

A Constituição norte-americana conseguiu cristalizar os valores caros à sociedade, construídos ao longo da história, mediante regras escritas em cartas políticas⁴⁰. Além da coexistência de dois níveis de governo - com base na forma de Estado federativa - e a adoção do modelo da tripartição de poderes, o constitucionalismo norte-americano inovou ao optar por uma Constituição escrita, com natureza de fonte normativa superior, veículo de uma declaração de direitos individuais fundamentais. Uma das grandes virtudes dos *founding fathers* foi incorporar os direitos naturais contidos nas declarações inglesas e conceder a eles status de universalidade e supremacia da Constituição escrita, a fim de consolidar a independência das antigas colônias e evitar o retorno de manifestações absolutistas de poder.

³⁸ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. pág. 10.

³⁹ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 52.

⁴⁰ Assim sendo, as condições eram propícias à criação de uma Constituição que, embora respeitasse valores e crenças comuns à maioria, fosse racionalmente definida, considerando as circunstâncias naturais, sociais e políticas, que tornavam necessária, mais do que nas sociedades tradicionais, a clareza na afirmação dos direitos, assim como o estabelecimento de mecanismos institucionais que dessem proteção a esses direitos. Foi então que nasceu a Constituição escrita, que teve papel decisivo na consolidação da independência das antigas colônias e na implantação de novos padrões de organização política. (DALLARI, Dalmo de Abreu. *A Constituição na Vida dos Povos: da Idade Média ao Século XXI*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. pág. 150).

A característica da supremacia manifesta-se pela submissão do governo aos direitos e liberdades dos cidadãos - histórica e juridicamente gerados consoante os valores republicanos - agora positivados na Constituição. O texto constitucional não é expressão do legislador, mas sim declaração da vontade do povo. No momento da aprovação da Constituição ou de suas emendas, manifesta-se o poder constituinte, superior ao poder legislativo ordinário. Tal distinção é indispensável para o dogma da superioridade das normas constitucionais, dotadas de maior eficácia e, por consequência, pujantes travas ao exercício dos três poderes.⁴¹

A eficácia do preceito da supremacia da Constituição foi garantida pelo controle de constitucionalidade exercido pela Corte Constitucional (judicial review), expurgando as prescrições legislativas incompatíveis com as normas constitucionais.

Observa-se, dessa forma, que os ditames da Lei Maior foram alçados a lugar privilegiado no ordenamento jurídico, quase como fruto da vontade divina, mas que agora encontram gênese na razão da vontade popular.

O constitucionalismo francês, igualmente, preocupava-se em não permitir o retorno do absolutismo. Diante da ascensão da burguesia, em contraposição à monarquia aristocrática, pretendeu-se defender ao máximo a esfera individual do cidadão, desenhada sob fortes traços para apartá-la da esfera pública. Determinou-se, assim, que qualquer intervenção autoritária sobre os dois direitos individuais - liberdade e propriedade – dever-se-iam se submeter à existência de uma lei do parlamento.

Diferentemente do constitucionalismo norte-americano, o constitucionalismo francês não forjou sua Constituição com o atributo de norma superior. Pelo contrário, adotou a característica política, ou seja, cujas prescrições fossem determinantes para conter os exercentes das funções públicas, mormente sob a racionalidade da separação dos poderes, de modo a obstar interferências arbitrárias na esfera privada do indivíduo.

Em outras palavras, como consta no art.16 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, não há Constituição quando ausente a declaração de direitos ou a separação dos poderes⁴², o que não implica, pelo menos nas Constituições de matriz francesa, pôr travas formais e materiais à função legislativa, porquanto esse arquétipo de constitucionalismo adotou o modelo flexível de Constituição.⁴³

Em arremate, Gomes Canotilho anota que o Estado Constitucional, para ser qualificado como tal - seguindo as marcas do constitucionalismo moderno -

⁴¹ DALLARI, Dalmo de Abreu. *A Constituição na Vida dos Povos: da Idade Média ao Século XXI*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. pág. 242.

⁴² Artigo 16º- Qualquer sociedade em que não esteja assegurada a garantia dos direitos, nem estabelecida a separação dos poderes não tem Constituição.

⁴³ “O que importa assinalar neste momento é a expansão da ideia de Constituição, como instrumento necessário para a garantia dos direitos naturais do indivíduo e para impedir o retorno ao absolutismo”. (DALLARI, *op. cit.* pág. 153).

deve ser Estado de Direito e Estado Democrático. Não apenas um Estado em que o domínio político encontra-se domesticado, mas, igualmente, que o poder político seja legitimado através de um regime democrático de participação do povo.

Portanto, o constitucionalismo exerce bem o papel do Estado de Direito: a limitação ao poder estatal, como no *rule of law*, *Rechtsstaat*, *principe de la legalité* e *due process of law*. Mas não era o bastante. Fazia-se necessária a qualidade democrática para a legitimação do poder. “O coração balança, portanto, entre a vontade do povo e a *rule of law*” no Estado Constitucional.⁴⁴

Após as atrocidades cometidas pelos regimes totalitários durante a Segunda Guerra Mundial, os atributos da supremacia e da rigidez fizeram-se imprescindíveis para reprimir o ímpeto da vontade da maioria em detrimento dos direitos das minorias. Segundo Luigi Ferrajoli, antes desse advento, e sobretudo no continente europeu, as Constituições não eram rígidas e, conseqüentemente, ao legislador ordinário era possibilitado alterar os seus preceitos validamente através de sucessivas leis.⁴⁵

A partir de então, formou-se um novo paradigma para o constitucionalismo, erigindo ao vértice do ordenamento jurídico as normas constitucionais⁴⁶. Tornaram-se vinculantes ao legislador, seja sob o aspecto formal - relativo ao modo de produção das leis -, seja sob o aspecto material - referente ao conteúdo possível para o resultado do processo legislativo.

Novamente, de acordo com os ensinamentos do Constitucionalista italiano, formam-se, com isso, uma esfera do indecidível - quando o assunto são os direitos de defesa -, e uma esfera daquilo que não pode não ser decidido - em respeito aos direitos que sociais, que demandam um *facere* estatal.

Desse modo, a Constituição não está condicionada aos fatores reais de poder - como ensinava Ferdinand Lassalle -, e nem é fruto da decisão política - como defendia Carl Schmitt. O direito não está submetido e nem é instrumento da política, mas, ao contrário, a política é instrumento para a persecução dos fins almejados pelo Direito.⁴⁷ O constitucionalismo moderno torna inequívoca a força normativa da Constituição.⁴⁸

⁴⁴ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, pág. 99.

⁴⁵ FERRAJOLI, Luigi. *Poderes Selvagens: a Crise da Democracia Italiana*. Trad. de Alexandre Araújo de Souza. São Paulo: Saraiva Jus, 2017. pág. 20.

⁴⁶ Constitucionalismo é a teoria (ou ideologia) que ergue o princípio do governo limitado indispensável à garantia dos direitos em dimensão estruturante da organização político-social de uma comunidade. Neste sentido, o constitucionalismo moderno representará uma técnica específica de limitação do poder com fins garantísticos¹. O conceito de constitucionalismo transporta, assim, um claro juízo de valor. É, no fundo, uma teoria normativa da política, tal como a teoria da democracia ou a teoria do liberalismo. (CANOTILHO, *op. cit.*, pág. 51).

⁴⁷ FERRAJOLI, *op. cit.*, pág. 23.

⁴⁸ HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Trad. de Gilmar Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

A Constituição rígida, dotada de força normativa,⁴⁹ e os direitos fundamentais são, com efeito, instrumentos de controle ao poder soberano; são faces da mesma moeda, conhecida pelo nome de constitucionalismo. Num primeiro momento, referem-se aos direitos de defesa do cidadão contra o Estado, limitado o poder político em benefício das liberdades individuais clássicas - mormente dos direitos à liberdade e à propriedade -, conhecidos como direitos de primeira dimensão, isto é, direitos a ações estatais negativas (abstenções).⁵⁰

Não negamos a relevância dos direitos de segunda e terceira dimensões,⁵¹ mas, para as pretensões que cercam o presente estudo, basta dizer que a legalidade foi construída historicamente como um direito fundamental individual⁵² por excelência - como uma prescrição de *non facere* estatal - para não ser obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude do resultado da atividade legislativa.

O mesmo deve-se dizer da legalidade tributária. Trata-se de um direito fundamental do contribuinte que prescreve, em face do Estado, que somente através de lei em sentido formal será possível a criação ou a majoração de tributos. E mais: no caso específico da Constituição brasileira, o *plus* da estrita legalidade tributária determina que o legislador deve descrever, de forma minuciosa, todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária.

Em conclusão, a legalidade tributária, um dos elementos do Estatuto do Contribuinte, é direito fundamental de primeira dimensão, positivado na Constituição da República Federativa do Brasil (arts. 5º, II; 146, II e III; e 153, § 1º, CRFB). Trata-se de patrimônio digno de ser preservado, construído pela tradição histórica da limitação ao poder estatal. Flexibilizar a legalidade tributária é retroceder, é violar o *common ground* civilizatório. O mesmo deve ser dito da estrita legalidade tributária: desconsiderá-la é sinônimo de amesquinhar os ditames da Constituição da República Federativa do Brasil.

⁴⁹ [...] a Constituição não é um mero repositório de recomendações, a serem ou não atendidas, mas um conjunto de normas supremas que devem ser incondicionalmente observadas. [...] Afinal são elas que protegem os cidadãos das eventuais arbitrariedades estatais. (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. pág. 35).

⁵⁰ ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais* - trad. de Virgílio Afonso da Silva. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. pág. 433.

⁵¹ Ou até mesmo quarta e quinta dimensões, como defende Paulo Bonavides. (BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. pág. 594).

⁵² Tratando-se a legalidade de direito de primeira dimensão, insta salientar que os direitos de segunda e terceira dimensões não tornaram os de primeira dimensão obsoletos. Por esse motivo, como adverte Ingo Wolfgang Sarlet, optamos por utilizar o signo "dimensão" ao invés de "geração". (Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais – Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional*; 11ª ed rev e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. pág. 30).

2. Estatuto dos contribuintes e a repartição de competências

2.1 A Constituição da República Federativa do Brasil: uma Constituição peculiar em matéria tributária

A CRFB/88 insere-se no fenômeno do constitucionalismo contemporâneo, cuja promulgação marca a transição do regime autoritário militar para o regime democrático. Topograficamente, os princípios e direitos fundamentais da República foram posicionados anteriormente às disposições sobre a organização do Estado, medida que expressa claramente a preocupação do constituinte originário em limitar o poder estatal.⁵³

Sob o ponto de vista formal, as regras que desenham a competência dos entes públicos e fixam os procedimentos para a elaboração da lei em sentido material - inclusive das emendas constitucionais - são imprescindíveis balizas ao poder político no Brasil, sobretudo porque adotamos a forma federativa de Estado. A forma é a principal expressão do Estado de Direito, porquanto prescreve o império da lei - e não homens - elaborada conforme as normas de estrutura previstas na Constituição (*lex legum*); ao mesmo tempo, a forma, através da repartição de competências, ganha total sentido no modelo federativo ao garantir a igualdade e evitar o conflito de competências entre os entes federados.⁵⁴

Sob a perspectiva material, e com o amparo das cláusulas pétreas (art. 60, §4º, CRFB), o extenso rol dos direitos e garantias fundamentais contidos no art. 5º da CRFB, assim como o conteúdo dos seus parágrafos, constituem ferramentas imprescindíveis para a eficácia dos atributos do constitucionalismo

⁵³ Debruçando-se sobre o tema dos direitos fundamentais, Ingo Wolfgang Sarlet afirma que traduz maior rigor lógico a topografia dos direitos fundamentais no início do texto constitucional, além de ir ao encontro da melhor tradição do atual estágio do constitucionalismo, pois serve de parâmetro hermenêutico para o restante das disposições constitucionais. (SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais: Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional*. 11ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. pág. 53).

⁵⁴ Com pena de mestre, Roque Carrazza sublinha: "[...] a rígida discriminação de competências tributárias levada a cabo pela Constituição Federal assegura a isonomia das pessoas políticas, já que lhes garante a autonomia financeira e, graças a ela, as autonomias política, administrativa e legislativa. Carrazza" (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. pág. 432).

contemporâneo. A relevância que a nossa Lei Maior concedeu aos direitos de segunda e terceira dimensões, somada ao que fora sublinhado anteriormente, vão ao encontro daquilo que ensina Luigi Ferrajoli acerca das esferas do indecidível e do que obrigatoriamente há de ser decidido - todavia, neste momento, analisando-se a conjuntura do ordenamento jurídico brasileiro.

Como garantia de segundo grau,⁵⁵ acompanhando a tradição do constitucionalismo, o controle de constitucionalidade exercido pelo Poder Judiciário brasileiro não apenas deixa de aplicar, no caso concreto, a lei inquinada pela inconstitucionalidade, como extirpa o ato normativo defeituoso do nosso ordenamento jurídico (*strong judicial review*); sem dizer os outros inúmeros mecanismos que o constituinte originário confiou ao Supremo Tribunal Federal para corrigir eventuais vícios em nosso ordenamento jurídico, inclusive quando houver omissão do legislador ordinário; alçando o órgão máximo do Judiciário a Guardião da Constituição (art. 102, caput, CRFB).⁵⁶

Igualmente, as abundantes disposições constitucionais do estatuto do contribuinte, bem como a rígida repartição de competências tributárias entre os entes federados, representam, para o sistema do direito tributário brasileiro, a esfera do indecidível em matéria fiscal.

É de suma importância a metáfora utilizada por Jon Elster para descrever a Constituição rígida como representação de um prévio comprometimento da sociedade com certas bases normativas. Para o filósofo político, as Constituições rígidas - ou seja, aquelas que demandam um quórum especial para sua modificação - são meios que defendem a sociedade dela mesma contra as eventuais tentações que permeiam as ações políticas.⁵⁷ Como na história de Ulisses, de Homero, as amarras que atam o personagem ao mastro da nau guardam a importante tarefa de protegê-lo dos perigos mortais do canto das sereias.

⁵⁵ FERRAJOLI, Luigi. *Poderes Selvagens: a Crise da Democracia Italiana*. Trad. de Alexandre Araújo de Souza. São Paulo: Saraiva Jus, 2017. pág. 27.

⁵⁶ Sobre o papel do Supremo Tribunal Federal em matéria tributária *vide* Capítulo 4.

⁵⁷ "La nación puede atarse "a sí misma" (idea controvertida) mediante la asamblea constituyente, confiando ciertos poderes de decisión a la rama judicial, requiriendo que las reglas básicas sólo puedan ser cambiadas por una mayoría de dos tercios o tres cuartos, etcétera". (ELSTER, Jon. *Ulises e las Sirenas*. Trad. de Juan José Utrilla. Ciudad de Mexico: Fondo de Cultura Económica, 2015. pág. 83).

Para o direito tributário, os perigos da fúria arrecadatória seduzem os atores políticos - inclusive os juristas - para que desconsiderem séculos de tradição civilizatória em prol da defesa do contribuinte. Se as amarras são importantes mecanismos para as Constituições rígidas de todo o Ocidente, em nosso sistema jurídico elas se fazem mais que necessárias, em razão da nossa Carta Magna não ser apenas rígida, mas, usando as lições de Geraldo Ataliba, rigidíssima⁵⁸ no que diz respeito às matérias insertas no art. 60, §4º, da CRFB, isto é, não passíveis de revogação, nem mesmo por emenda constitucional.

Sublinhe-se que a rígida repartição de competências tributárias está sob a proteção das cláusulas pétreas, mais especificamente a impossibilidade de abolir a formação federativa de Estado (art. 60, §4º, I, CRFB).⁵⁹ O mesmo deve ser dito do estatuto do contribuinte, uma espécie de classe especializada dos direitos fundamentais na esfera tributária. Na ADI 939/DF, sob relatoria do Min. Sydney Sanches, o Supremo Tribunal Federal manejou o controle de constitucionalidade para eliminar do ordenamento jurídico disposições de emenda constitucional que violavam garantias e direitos individuais (art. 60, §4º, IV, CRFB). Em outras palavras, a nossa Corte Constitucional reconheceu, como cláusulas pétreas, as imunidades e garantias individuais dos contribuintes.⁶⁰

Feitas essas considerações, depreende-se que nossa Constituição - sistema constitucional total - e, em especial, o direito constitucional tributário - sistema constitucional parcial -, assumem o caráter de prévio comprometimento da sociedade com determinados valores positivados, assentando as fundações sobre as quais os indivíduos e o governo brasileiro deverão pautar-se no

⁵⁸ Ao comentar o art. 50, §1º, da Constituição de 1967, Geraldo Ataliba afirma ser a Lei Maior rigidíssima em relação aos princípios da República e da Federação (ATALIBA, Geraldo. *Reeleição das Mesas do Legislativo*. Revista de Informação Legislativa. Brasília a. 18 n.º 69, jan./mar., 1981. p. 49). Atributo que certamente pode ser estendido ao art. 60, §4º, da CRFB de 1988.

⁵⁹ Segundo Roque Carrazza, "a indissolubilidade da Federação, afirmada no art. 1º da Carta Suprema, vem roborada no art. 60, § 4º, I, do mesmo Diploma Normativo. Neste último versículo proíbe-se, de modo expresse, proposta de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa do Estado. Esta "cláusula pétrea" não pode ser violada, nem por via oblíqua, o que ocorreria, por hipótese, se pretendêssemos retirar, mediante emenda constitucional, a competência tributária dos Estados" (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. pág. 129).

⁶⁰ ADI 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 18.3.1994.

contexto das relações políticas: ou seja, é o direito desenhando, sob traços inapagáveis, o âmbito do possível acerca das ações políticas no Brasil.

Voltando ao tema central, o estatuto do contribuinte é a transposição dos direitos fundamentais do sistema constitucional total para o sistema constitucional tributário. Conforme assevera o insigne Roque Carrazza, o estatuto

do contribuinte limita a atuação dos Poderes Públicos, resguardando os direitos subjetivos daqueles que sofrem o ônus da tributação.⁶¹

Já a repartição de competências, segundo Humberto Ávila, coincide com as regras que se voltam a reger o comportamento dos entes federados para que exerçam, de modo válido, suas funções através de proibições materiais e autorizações formais. A competência tributária, por um lado, dá-se através de enunciados que autorizam os entes federados a exercerem, através do procedimento legislativo, a função de instituir tributos através de procedimento legislativo que culmina com a promulgação de lei ordinária. Por outro lado, os enunciados estabelecem proibições direcionadas ao legislador infraconstitucional, em razão da previsão, expressa ou por implicação lógica, de todos os aspectos da Regra-Matriz de Incidência Tributária.⁶²

Observa-se que o estatuto do contribuinte e a repartição de competências são manifestações das limitações ao poder estatal no contexto da tradição do constitucionalismo. Sobre a influência que esse fenômeno exerceu nas Constituições brasileiras, Paulo Bonavides destaca três períodos históricos: primeiro, no século XIX, nosso direito constitucional foi marcado pelo constitucionalismo francês e inglês; o segundo, sofreu forte influência do constitucionalismo norte-americano, sobretudo através de Rui Barbosa; e, agora, a influência do constitucionalismo alemão permeia nossa Constituição.⁶³

⁶¹ São as palavras do professor: "os tributos, porém, longe de poderem ser exigidos atabalhoadamente, precisam respeitar largo catálogo de direitos fundamentais dos contribuintes (estrita legalidade, anterioridade, igualdade, razoabilidade, proporcionalidade etc.), que, por assim dizer, faz o contraponto ao inegável dever, que a ordem jurídica lhes impõe, de suportá-los. (CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto Sobre a Renda: Perfil Constitucional e Temas Específicos*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009. pág. 30).

⁶² ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um Ensaio Sobre a sua Compatibilidade com as Noções de Tipo e Conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. págs. 22 e 23.

⁶³ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. pág. 369.

Não obstante a presença do direito alienígena no desenvolvimento do direito constitucional brasileiro, a análise de determinada Constituição também deve levar em consideração a história - a herança - em que ela está imersa. Um dispositivo normativo na Constituição alemã não deve ser interpretado nos mesmos moldes de dispositivo semelhante na Constituição italiana. As pré-compreensões que devem ser levadas em consideração para interpretar o texto num dado ordenamento jurídico são diferentes em comparação ao mesmo texto em outro ordenamento jurídico, porque imersos em contextos diferentes - tratam-se de *dasein* diferentes.⁶⁴

Sem sombra de dúvidas, o direito comparado é ferramenta importante para a atividade exegética. O estudo de outras culturas jurídicas é frequentemente necessário para compreender um dado ordenamento jurídico, vez que operam em perspectivas diferentes.⁶⁵

Mas isso não significa transportar teorias estrangeiras para o direito pátrio sem antes passá-las pelo filtro da nossa realidade. A erudição de Geraldo Ataliba o permitiu tecer importantes críticas àqueles que importam, sem maiores meditações, teorias alienígenas para o direito tributário brasileiro.

O sistema constitucional tributário brasileiro é sistema parcial, inserto no sistema constitucional total.⁶⁶ Portanto, a parte não guarda integral identidade com o todo, não obstante a relevância da interpretação sistemática para a hermenêutica constitucional.⁶⁷ A Constituição Federal de 1988 positivou o sistema tributário com a rigidez que lhe é característica e de tradição desde a Constituição de 1934. Diversamente de outros constituintes, o brasileiro

⁶⁴ Segundo os ensinamentos do filósofo Hans-Georg Gadamer, "é deveras artificial imaginar que afirmações caem do céu azul e podem ser submetidas a um escrutínio analítico sem que se leve em consideração porque elas foram feitas e em que medida elas são respostas a algo. Essa é a primeira, básica e infinitamente profunda exigência requerida em qualquer compreensão hermenêutica." (*Apud* GIACOMUZZI, José Guilherme. *Estado e Contrato: Supremacia do Interesse Público "Versus" Igualdade, um Estudo Comparado sobre a Exorbitância no Contrato Administrativo*. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011. pág. 71

⁶⁵ *Ibidem*, pág. 29.

⁶⁶ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. pág. 4.

⁶⁷ Aliás, é célebre a frase do Min. Eros Grau, no julgamento da ADI 3.685/DF, ao dizer que "não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços [...]".

esmiuçou, esmerilhou a matéria tributária, deixando uma fresta estreitíssima de discricção para o legislador infraconstitucional.⁶⁸

Segundo Roque Carrazza, "a Constituição brasileira contém grande número de preceitos que regulam, de modo rígido e exaustivo, o exercício da tributação".⁶⁹ No mesmo sentido, Humberto Ávila atribui a peculiar rigidez e exaustividade do sistema constitucional tributário brasileiro à intensa regulação, em nível constitucional, das regras de competência e de repartição de receitas, assim como à maior dificuldade, ou até mesmo impossibilidade, de alteração dos ditames constitucionais tributários.⁷⁰

Pretendemos dizer que a carga normativa em matéria tributária na Carta Magna brasileira é imensamente maior em comparação às outras Constituições, fato que deve ser levado em consideração durante a atividade hermenêutica.

Segundo Geraldo Ataliba, em matéria fiscal, variam as Constituições de extensão entre a laconicidade mais simples até a mais prolixa, sendo a brasileira inequivocamente a que mais demorou na tarefa de construir o sistema tributário.

Mais: não apenas a extensão, mas principalmente a natureza das disposições sobre a matéria tributária marcam a característica de cada Constituição. A Carta Constitucional brasileira fixou de forma rígida as competências tributárias de cada ente federado; outorgou direitos e garantias em prol da liberdade e do patrimônio do contribuinte, conferindo estreita margem de discricionariedade ao legislador ordinário. De forma contrária, os outros sistemas concedem ampla margem de liberdade ao legislador infraconstitucional em

⁶⁸ São as palavras de mestre de Geraldo Ataliba: "Quer isto dizer que, em contraste com os sistemas constitucionais tributários francês, italiano ou norte americano, por exemplo, o constituinte brasileiro esgotou a disciplina da matéria tributária, deixando à lei, simplesmente, a função regulamentar. Nenhum arbítrio e limitadíssima esfera de discricção foi outorgada ao legislador ordinário. A matéria tributária é exaustivamente tratada pela nossa Constituição, sendo o nosso sistema tributário todo moldado pelo próprio constituinte, que não abriu à lei a menor possibilidade de criar coisa alguma se não expressamente prevista ou mesmo introduzir variações não, prévia e explicitamente, contempladas. Assim, nenhuma contribuição pode a lei dar à feição do nosso sistema tributário. Tudo foi feito e acabado pelo constituinte. (ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. pág. 18). A crítica de Geraldo Ataliba voltava-se à Emenda Constitucional nº 18, editada à época da Constituição Federal Brasileira de 1946, mas, por razões ainda mais fortes, pode ser aplicada à Constituição Federal de 1988.

⁶⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020. pág. 29.

⁷⁰ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pág. 91.

matéria fiscal, porquanto suas Constituições preocuparam-se apenas em estabelecer os princípios genéricos mais amplos.⁷¹

A alta carga normativa em matéria tributária na Constituição brasileira dispõe intensa e rigidamente acerca do exercício da tributação, caracterizando-se a segunda pré-compreensão legítima contra a flexibilização da estrita legalidade tributária.⁷²

Isso significa que é preciso cautela na importação de teorias estrangeiras, sobretudo a jurisprudência dos valores e a ponderação de princípios, difundida pelo jurista alemão Robert Alexy.⁷³

2.2 As recepções equivocadas das teorias estrangeiras pelo direito tributário brasileiro

O modo como as teorias estrangeiras estão sendo implantadas no ordenamento jurídico pátrio merecem melhores reflexões pelos operadores de todos os ramos do direito. Portanto, não se trata de problema isolado do direito tributário, mas de uma patologia que permeia a compreensão do fenômeno jurídico por boa parte dos juristas brasileiros.

⁷¹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. pág. 12.

⁷² " [...] nosso sistema é sui generis, original e desconhece similares e réplicas; contrasta radicalmente com todos os demais; é mais perfeito juridicamente e requer trato singular e específico, pelo que, de pouco ou nada vale, a propósito, invocar doutrina alienígena, elaborada a partir de dados radicalmente diversos". (*Ibidem*, pág. 27).

⁷³ As decisões do Tribunal Constitucional Alemão (Bundesverfassungsgericht) deram a base para a teoria desenvolvida por Robert Alexy (ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Trad. de Virgílio Afonso da Silva. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. pág. 27). Entretanto, a Constituição brasileira e a Lei Fundamental Alemã (Grundgesetz) possuem características distintas no que diz respeito à carga normativa em matéria tributária. Em primeiro lugar, a Lei Fundamental Alemã contém apenas dois artigos direcionados à atribuição do poder de tributar; os dispositivos limitam-se apenas em estabelecer competências, porém sem estabelecer materialidades, procedimentos, diretrizes e condições para a instituição de tributos, diferentemente da Constituição brasileira. (ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um Ensaio Sobre a sua Compatibilidade com as Noções de Tipo e Conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. pág. 35). Além disso, a Carta Magna brasileira tem título específico sobre a tributação e o orçamento (Título VI), dividindo em capítulos apartados o Sistema Tributário Nacional (Capítulo I: arts. 145 a 162) e as Finanças Públicas (Capítulo II: arts. 163 a 169). Deste fato, resultam importantes consequências, dentre elas um sistema constitucional tributário que funciona sob o influxo de princípios diversos - leia-se regimes jurídicos diferentes - à matéria financeira. (*Idem*, 2012. pág. 91).

Lenio Streck identificou três teorias que ganharam relevância nos últimos tempos, mas que, transportadas para o direito pátrio sem a devida atenção às vicissitudes da tradição brasileira, costumam gerar preocupantes distorções no nosso sistema jurídico, mormente ao mitigarem os padrões democráticos, tão caros para a nossa Constituição Cidadã. São elas: (i) a jurisprudência dos valores, (ii) o realismo norte-americano (com ênfase no ativismo judicial) e (iii) a teoria da argumentação de Robert Alexy.⁷⁴

O ativismo judicial será analisado com mais vagar no Capítulo 5 do presente estudo, todavia, diga-se desde já que o juiz não pode utilizar-se de subjetivismos e de idiossincrasias⁷⁵ durante a atividade hermenêutica, terminando por invadir competência própria do legislador. O ponto de partida que adotamos coincide com a não identidade entre texto e norma jurídica, o que resulta na inadmissibilidade do juiz “boca da lei”. Mas isso não significa que o intérprete possa dizer qualquer coisa sobre o texto positivado, ou seja, a interpretação da lei não deve ser uma permissão para a tradução arbitrária.⁷⁶

A atividade exegética, de acordo com Humberto Ávila, não envolve uma construção, uma criação do texto, mas uma reconstrução.⁷⁷ Como já mencionado, o intérprete sempre deve estar disposto para que o texto lhe diga algo,⁷⁸ o que não o permite inovar originariamente o ordenamento jurídico.

Dito isso, a jurisprudência dos valores é a teoria utilizada pelo Tribunal Constitucional Alemão (Bundesverfassungsgericht) para equalizar e legitimar a tensão produzida pela Lei Fundamental alemã (Grundgesetz) após ser outorgada pelos aliados com o fim da Segunda Guerra Mundial. O Tribunal alemão passou, então, a buscar critérios decisórios fora da *Grundgesetz*, a fim de melhor compatibilizá-la aos ideais do povo alemão. Segundo Streck, "a

⁷⁴ STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e Consenso: Constituição, Hermenêutica e Teorias Discursivas*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. pág. 47.

⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. pág. 35.

⁷⁶ STRECK, *op.cit.* pág. 43.

⁷⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010. pág. 33.

⁷⁸ GADAMER, Hans-Georg. *Hermenêutica Filosófica: Nas Trilhas de Hans-Georg Gadamer*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2003. pág. 145.

referência a valores aparece, assim, como mecanismo de abertura de uma legalidade extremamente fechada".⁷⁹

Os juristas brasileiros, tomando emprestada a referida teoria, compreendem a Constituição como uma ordem concreta de valores, segundo eles, sendo tarefa do intérprete encontrá-los e revelá-los. Porém, como ressalta Streck, as realidades alemã e brasileira são muito distintas. No Brasil, historicamente, até mesmo a legalidade é sistematicamente violada; no plano factual brasileiro, ainda busca-se o fortalecimento dos ideais democráticos e a edificação da legalidade, até mesmo como exigência do texto constitucional de 1988.⁸⁰

Nos sítios da Ciência do Direito Tributário, Ricardo Lobo Torres assevera que, ao vincular a interpretação jurídica aos princípios éticos e jurídicos da justiça, da segurança e da liberdade, a jurisprudência dos valores passou a prevalecer nas "nações cultas" durante as últimas décadas, substituindo a jurisprudência dos conceitos e a jurisprudência dos valores.⁸¹

A invocação do princípio da praticidade tributária é também um excelente exemplo da influência da jurisprudência dos valores, em especial por ser frequentemente utilizado para flexibilizar o princípio da legalidade tributária.

Tiago Carvalho Pinto adota como ponto de partida do seu pensamento a textura aberta da Constituição, ou seja, avalia a Carta Magna como *locus* onde residem, necessariamente, argumentos morais do direito.⁸² Segundo o autor, é papel do intérprete compreender o sistema constitucional em face da realidade e de sua eficácia frente ao contexto social, o que lhe permite revelar princípios constitucionais implícitos.⁸³

São palavras do jurista: "Para isto, incontestemente há de se perquerir (*sic*) se os valores embutidos nestes princípios - que não se encontram expressos no

⁷⁹ STRECK, Lenio Luiz. *A Interpretação da Constituição no Brasil: um Breve Balanço Crítico*. Revista Paradigma. Ribeirão Preto-SP, a. XVII, n. 21, p. 2-35, jan./dez. 2012. pág. 7.

⁸⁰ *Ibidem*. pág. 7.

⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas Gerais Antielisivas*. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico. Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 4, nov/dez 2005, jan 2006. pág. 2 e 3.

⁸² STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 11. ed. rev., atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. pág. 400.

⁸³ PINTO, Tiago Gomes Carvalho. *O Princípio da Praticidade no Direito Tributário e a Eficiência da Administração Pública*. Belo Horizonte: Fundac-BH, 2008. pág. 138.

texto - são conhecidos e aceitos pela comunidade [...]”⁸⁴ Segundo o autor, deve-se investigar se tais valores fazem parte da consciência jurídica da sociedade e do Poder Público; em outros termos, se os mesmos refletem um ideal de justiça social, sob pena de não atender a finalidade e a legitimação dos valores.

Por fim, o autor cita Ferdinand Lassalle - conhecido pela teoria sociológica da Constituição - para ressaltar que é preciso buscar a identificação da ciência jurídica em integração com a política, a fim de concretizar a justiça social. As normas constitucionais, segundo pensa, possuem natureza aberta e elástica, devendo o intérprete reconquistar da "essência da Constituição" os valores que estejam em harmonia entre o ser e o dever ser.⁸⁵

Dito isso, Carvalho Pinto afirma ser a praticidade um princípio implícito da Constituição Federal, revelado da textura aberta e da efetividade das normas constitucionais. Toda norma jurídica tem uma finalidade. As normas constitucionais, igualmente, são guiadas por finalidades, e, por consequência lógica, emanam poderes para alcançá-las. A efetividade das normas, em vista de uma finalidade (justiça, solidariedade social, Estado Democrático de Direito), aliado ao fato (contexto) da importância da receita tributária para o desenvolvimento nacional - bem como à incansável e impossível tarefa de fiscalizar e cobrar os tributos - faz brotar o princípio da praticidade na mente do aplicador.

Nesse sentido, segundo Tiago Carvalho Pinto, o direito deve ser visto em adequação à realidade econômica. A receita tributária é importante para o desenvolvimento nacional e, por isso, a praticidade tributária surge como princípio implícito, com a missão de implementar e otimizar a execução da lei, além de facilitar a fiscalização, a cobrança e o controle dos tributos, inclusive para flexibilizar o princípio da legalidade tributária através do método da ponderação.⁸⁶

E aqui reside a última teoria importada de forma equivocada, segundo Lenio Streck: o método da ponderação de Robert Alexy. O pensamento alexyano foi muito difundido no Brasil, sendo a teoria discursiva e a ponderação de

⁸⁴ PINTO, Tiago Gomes Carvalho. *O Princípio da Praticidade no Direito Tributário e a Eficiência da Administração Pública*. Belo Horizonte: Fundac-BH, 2008. pág. 138.

⁸⁵ *Ibidem*, pág. 139.

⁸⁶ *Ibidem*, pág. 155. Sobre os argumentos consequentialistas *vide* o Capítulo 5.

princípios seus dois pilares. Segundo Alexy, o conceito de Direito depende de três elementos: legalidade conforme o ordenamento, eficácia social e correção material.⁸⁷ Os dois primeiros estão no campo dos fatos - foram constantes nas teorias positivistas de Hans Kelsen e H.L.A Hart - e o último no campo ideal ou discursivo. A união e entrelaçamento desses dois campos resultam no conceito de Direito adequado para Alexy, que apenas existirá através de uma teoria ampla do Direito, isto é, mediante a Teoria do Discurso do Estado Constitucional Democrático.⁸⁸

O primeiro passo para essa teoria, questão que nos interessa, é a pretensão à correção. Refere-se ao ato jurídico ser correto quanto ao conteúdo e ao procedimento. Trata-se do dever jurídico de se decidir de forma moralmente correta.⁸⁹

A Ciência do Direito brasileira, nessa medida, foi tomada pelas teorias da argumentação jurídica e do método da ponderação, porém, importando-as de forma equivocada. A crítica de Lenio Streck é que, frequentemente, os adeptos da ponderação aplicam o referido método em busca da resolução direta do caso, o que é impossível na teoria do jusfilósofo alemão. A ponderação, na leitura correta da obra de Robert Alexy, não envolve uma escolha direta do princípio que "pesa mais", ou seja, não admite que, durante a colisão entre princípios, o intérprete escolha um.⁹⁰

Segundo Lenio Streck, a pretexto de aplicar princípios constitucionais, o pamprinciologismo faz com que "haja uma proliferação incontrolada de enunciados para resolver determinados problemas concretos, muitas vezes ao alvedrio da própria legalidade constitucional".⁹¹ Marco Aurélio Greco é um excelente exemplo dos juristas que importaram as referidas teorias para o direito tributário. Segundo o jurista paulista, o Estado de Direito deve ser compreendido segundo aspectos morais e políticos, sendo papel do intérprete ponderar os seus

⁸⁷ ALEXY, Robert. *Conceito e Validade do Direito*. Organização Ernesto Galzón Valdés; Tradução Garcélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009. págs. 7 a 9.

⁸⁸ ALEXY, Robert tradução Luis Afonso Heck. *Constitucionalismo Discursivo*. 2ª ed rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. pág. 15.

⁸⁹ *Ibidem*, págs. 20 e 21.

⁹⁰ STRECK, Lenio Luiz. *A Interpretação da Constituição no Brasil: um Breve Balanço Crítico*. Revista Paradigma, Ribeirão Preto-SP, a. XVII, n. 21, p. 2-35, jan./dez. 2012. pág. 8.

⁹¹ *Ibidem*, pág. 9.

fins e, principalmente, buscar instrumentos para alcançar todas as necessidades de um dado contexto social.⁹²

Contra o que o autor denomina de formalismo no direito tributário brasileiro, Marco Aurélio Greco rechaça a ideia que exprime a necessidade de lei expressa para restringir a liberdade do contribuinte nos sítios do planejamento tributário. Pelo contrário, segundo o autor, deve-se ponderar a liberdade com a isonomia e a capacidade contributiva, a fim de exigir um motivo para que a conduta do contribuinte seja fiscalmente aceitável.⁹³

Vale transcrever as palavras do jurista: " 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 compor valores", leia-se ponderar princípios, inclusive flexibilizar a legalidade tributária em proveito de outros valores.⁹⁴

Desse modo, entendemos que essas três teorias estrangeiras foram recepcionadas por teóricos do direito tributário sem maiores reflexões acerca da realidade brasileira, especialmente ao arrepio dos ditames da nossa Constituição Federal, amplamente conhecida por sua rigidez em matéria tributária.

A íclita tributarista Misabel Derzi confirma que a Constituição é um pacto que veicula diversos valores e interesses antagônicos, frequentemente fazendo-se necessário o balanceamento entre princípios, com o escopo de se chegar a melhor solução no caso concreto. Entretanto, e são lapidares os ensinamentos da professora, as peculiaridades da nossa Constituição da República não podem ser desprezadas no momento da interpretação, uma vez que a nossa Lei Maior é dotada de extensa normatividade, elencando uma profusão de princípios, "muitos deles já balanceados, não sendo raro que se eleja o princípio e o contraprincípio, a regra e suas exceções".⁹⁵

⁹² GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura 'sui generis')*. São Paulo: Dialética, 2000. pág. 47.

⁹³ GRECO, Marco Aurélio. *Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro*. Revista da PGFN, ano 1 número 1, jan/jun. 2011. pág. 16.

⁹⁴ *Ibidem*. pág. 16.

⁹⁵ Continua com os ensinamentos Misabel Derzi: "Em consequência, a importação de certas discussões, adequadas a Cortes Constitucionais, que trabalham sob a égide de outras Constituições muito mais concisas, é artificial e leviano. Assim ocorre com os princípios e direitos fundamentais mais importantes, a saber, o princípio da legalidade, da irretroatividade, da não surpresa, do devido processo legal, dentre outros. [...]" (BALEIRO, Aliomar. *Limitações*

A mesma conclusão deve ser estendida ao princípio da legalidade tributária, porquanto nossa Constituição brasileira não se refere à garantia do contribuinte de maneira ampla, como corolário do Estado de Direito ou do Direito Administrativo - como se deu na Lei Fundamental alemã -, mas repete as disposições do princípio reiteradamente no texto constitucional. E mais: segundo Misabel Derzi, nossa Lei Maior elenca as exceções à legalidade tributária, enumerando taxativamente os impostos em que é dada a possibilidade do Executivo graduar-lhes as alíquotas, desde que dentro das balizas legais.⁹⁶

Resta saber, então, qual a natureza jurídica das normas relativas ao estatuto do contribuinte e à repartição de competências tributárias que respeite as peculiaridades da nossa Constituição, ao mesmo tempo em que leve em conta os pontos de partida por nós adotados.

2.3. A natureza jurídica dos elementos do estatuto do contribuinte e da competência tributária

Acreditamos que a teoria dos princípios elaborada por Humberto Ávila melhor se adegue às pretensões do presente estudo, porque parte das mesmas premissas por nós adotadas, ao mesmo tempo em que respeita as vicissitudes do direito constitucional tributário brasileiro, ao valorizar a importância das regras jurídicas - como produto de uma ponderação pré-legislativa -, além de buscar a racionalização do método da ponderação dos princípios.

O tributarista brasileiro parte do pressuposto que o texto não se confunde com a norma jurídica. As normas não coincidem com o dispositivo normativo nem com o conjunto deles. Pelo contrário, o dispositivo é objeto da interpretação, enquanto a norma jurídica é resultado da atividade hermenêutica.⁹⁷

Sendo assim, a atividade do intérprete não se resume à tarefa de descrever o texto, uma vez que o significado não está nas entranhas das palavras, mas depende do seu uso e da interpretação. Entretanto, isso não significa que inexistam um núcleo de significado antes do término da atividade

Constitucionais ao Poder de Tributar. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. pág. 58).

⁹⁶ *Ibidem*, pág. 59.

⁹⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010. pág. 30.

hermenêutica. Citando Martin Heidegger, Humberto Ávila menciona o "enquanto hermenêutico", isto é, existem estruturas de compreensão a priori que permitem a compreensão mínima de cada texto, eis que incorporada ao uso comum da linguagem. Por isso, arremata o tributarista, "[...] o intérprete não só constrói, mas reconstrói sentido, tendo em vista a existência de significados incorporados ao uso lingüístico e construídos na comunidade do discurso".⁹⁸

Por consequência, a interpretação não aceita arbitrariedades. Quem interpreta não é solipsista, pois está condicionado ao uso que a comunidade faz das palavras. Logo, não deve o jurista criar princípios sem se atentar à tradição do direito brasileiro, sobretudo ao uso já concretizado das palavras pela comunidade jurídica do direito tributário, sob pena de contribuir ao que Lenio Streck identificou como pamprinciologismo.

Humberto Ávila critica, ainda, os critérios utilizados por Robert Alexy para diferenciar regras e princípios. De acordo com o jusfilósofo alemão, as regras são determinações, enquanto os princípios são mandamentos de otimização - ordenam que se concretize um valor na maior medida possível. Se por um lado, as regras seguem o modelo de aplicação do tudo-ou-nada (*all-or-nothing*): dado os fatos descritos na norma, desde que válida, surge determinada obrigação jurídica. Por outro lado, os princípios aplicam-se através do método da ponderação: se houver uma colisão entre princípios, a depender das circunstâncias fáticas e jurídicas, um deles receberá a prevalência.

Segundo Humberto Ávila, a teoria de Robert Alexy acarreta consequências negativas para o sistema jurídico brasileiro. Primeiro, porque esses critérios de distinção, se não controlados por métodos precisos de argumentação e aplicação, podem conduzir, indiretamente, à uma relativização e utilização arbitrária dos princípios guiada pelas subjetividades do intérprete.⁹⁹ Segundo, lançar mão da ponderação de forma indiscriminada pode acabar por aniquilar as regras, violando o princípio democrático. Terceiro, o referido

⁹⁸ ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios – da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos. 11^a ed. São Paulo: Malheiros, 2010. pág. 33.

⁹⁹ *Ibidem*. pág. 89.

fenômeno pode resultar na diminuição do caráter prescritivo do Direito, ao abrir caminho muito largo para as idiossincrasias do intérprete.¹⁰⁰

Destarte, devemos superar o ponto de partida adotado - o princípio como mandamento de otimização - com o escopo de estudá-lo de modo a privilegiar a análise da sua estrutura, mormente para priorizar seu caráter justificativo e a sua utilização racionalmente controlada.

Com fundamento nas lições lapidares de Humberto Ávila, os princípios são normas imediatamente finalísticas, normas que impõem um estado ideal de coisas através da prescrição indireta de comportamentos cujos efeitos são havidos como necessários àquela realização. Por isso, os princípios não são apenas valores cuja concretização depende de preferências pessoais do intérprete, mas a obrigatoriedade da adoção de comportamentos necessários à sua realização.¹⁰¹

Diversamente, as regras são imediatamente descritivas, para cuja aplicação exigem a avaliação da correspondência entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos. As regras exigem a conduta a ser adotada ou a parcela de poder - a competência - a ser exercida pelo seu destinatário.

Portanto, se as regras descrevem objetos determináveis - por exemplo, sujeitos, condutas, efeitos jurídicos etc. - os princípios descrevem um estado ideal de coisas a serem obrigatoriamente promovidos.

As regras exigem um exame de correspondência entre a descrição normativa e os atos praticados ou fatos ocorridos, enquanto os princípios exigem uma avaliação da correlação positiva entre o estado ideal de coisas que deve ser promovido e os efeitos da conduta adotada.

De mais a mais, os princípios não coincidem com as regras em razão da natureza da contribuição para a solução do problema: enquanto as regras têm pretensão de decidibilidade, vez que buscam proporcionar uma solução provisória para um problema conhecido ou antecipável, os princípios guardam

¹⁰⁰ ÁVILA, Humberto. *Neoconstitucionalismo: entre a Ciência do Direito e o Direito da Ciência* Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE). Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 17, janeiro/fevereiro/março, 2009. págs. 8 e 9.

¹⁰¹ ÁVILA, *op. cit.* pág. 80.

uma pretensão de complementariedade, uma vez que detêm a função de razões a serem conjugadas com outras para a solução de um caso concreto.

Em outras palavras, a regra é resultado de uma ponderação prévia de todos os aspectos essenciais acerca do conflito entre determinados princípios. Assentada a decisão através de regra constitucional, o Poder Legislativo ou o Poder Executivo não podem ponderar os princípios novamente.¹⁰²

Humberto Ávila ainda descreve a existência de normas de segundo grau, conhecidas como postulados. Os postulados não prescrevem a realização de um fim, como os princípios, mas estruturam a concretização dos fins propostos por eles. Tratam-se de metanormas que também não descrevem comportamentos, a exemplo das regras, mas estruturam a aplicação de normas que o fazem.¹⁰³

Por fim, Ávila, com muita precisão, afirma que o qualificativo de princípio ou de regra depende do uso argumentativo. Ou seja, tudo depende das conexões valorativas que, por meio da argumentação, e da robusta fundamentação para fins de racionalização, o intérprete intensifica ou deixa de intensificar a relação entre o dispositivo interpretado e os fins que lhe são, potencial e axiologicamente, sobranceiros.

Claro, porque o caráter de regra ou de princípio não é algo que está pré-determinado pelo texto objeto da interpretação. Assim, *e.g.*, o dispositivo constitucional segundo o qual se houver instituição ou aumento de tributo, então a instituição ou aumento deve ser veiculado por lei, é aplicado como regra, na hipótese do aplicador, sublinhando o aspecto imediatamente comportamental, entendê-lo como exigência de lei em sentido formal para a validade da criação ou aumento de tributos. De igual modo, pode ser aplicado como princípio se o aplicador, desvinculando-se do comportamento a ser seguido no processo legislativo, enfoca o aspecto teleológico, concretizando-o como instrumento de realização do valor liberdade para permitir o planejamento tributário e para proibir a tributação através de analogia, assim como meio de realização do valor segurança jurídica, para garantir a previsibilidade pela determinação legal dos

¹⁰² ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. 11^a ed. São Paulo: Malheiros, 2010. pág. 109.

¹⁰³ ÁVILA, Humberto. *Moralidade, Razoabilidade e Eficiência na Atividade Administrativa*. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, no. 4, outubro/novembro/dezembro, 2005. págs. 8 e 9.

elementos da obrigação tributária e proibir a edição de regulamentos que ultrapassem os limites legalmente traçados.

Mesmo quando considerado princípio, sua aplicação deve seguir um modelo racional, de forma que o princípio detenha funções próprias, mas que não afetem diretamente as regras, simplesmente as afastando. Humberto Ávila busca racionalizar a ponderação através de uma intensa atividade de justificação por meio de três etapas: apontar os princípios objeto de ponderação (pré-ponderação), realizar a ponderação (ponderação) e fundamentar a ponderação. Nessa fundamentação, o aplicador deverá justificar racionalmente: (i) o motivo da utilização de determinados princípios ao invés de outros; (ii) as razões utilizadas para definir o peso e a prevalência de um princípio sobre outro, bem como a relação existente entre essas razões; (iii) o procedimento e o método que serviram de avaliação e comprovação do grau de promoção de um princípio e o grau de restrição de outro; (iv) a medição dos princípios cotejados e o método utilizado para justificar essa comparação; (v) destacar os fatos do caso concreto que foram considerados relevantes para a ponderação e quais critérios jurídicos foram utilizados para a avaliação.

Sem essa intensa justificação, o intérprete colabora com o pamprinciologismo, ou seja, o aplicador, envolto no seu solipsismo, escolhe o princípio que melhor se adequa aos seus subjetivismos, ignorando a tradição e o uso que a comunidade jurídica já convencionou acerca de determinado texto. De forma diferente, isto é, sem métodos de controle, legitima-se, na seara da Ciência do Direito, a arbitrariedade do exegeta dizer qualquer coisa acerca do objeto da atividade hermenêutica. Sob o argumento de potencializar a efetividade da norma, a doutrina saca diversos princípios da "textura aberta" da Constituição. Entretanto, de forma contraditória, termina por mitigar a força (*enforcement*) do Direito ao desconsiderar as funções das regras jurídicas e flexibilizar os ditames que afirma serem princípios.

Visto isso, a competência tributária possui natureza de regra, reconstruída como o significado de dispositivo constitucional, além de qualificada como coativa, abstrata e heterônoma.¹⁰⁴

¹⁰⁴ ÁVILA, Humberto. *Competências Tributárias: um Ensaio Sobre a sua Compatibilidade com as Noções de Tipo e Conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018. pág. 21.

Como assevera Roque Carrazza, nossa Constituição Federal é a Carta das Competências¹⁰⁵. A Constituição Federal atribuiu à União, Estados, Municípios e Distrito Federal a competência para instituir tributos de acordo com as situações e fatos que discrimina. A competência tributária é o somatório da autorização constitucional e da limitação constitucional à instituição de tributos.¹⁰⁶

Logo, no que concerne ao sistema tributário brasileiro, em razão da sua característica rigidez, a competência tributária é veiculada através de regra, resultado da interpretação de dispositivo constitucional. Tem por finalidade dirigir o comportamento dos agentes estatais e, simultaneamente, limitar o poder estatal mediante a demarcação dos setores de poder e a prescrição das condições do seu exercício.

As regras de competência tributária atuam de forma direta e indireta sobre a conduta do destinatário, porque fixam o sujeito que pode exercer - de forma legítima - a competência para criar determinado tributo, bem como determina - explícita ou implicitamente - os critérios da regra-matriz de incidência tributária, por exemplo, o possível fato imponible, a possível base de cálculo etc.

São qualificadas como abstratas, porquanto dirigem-se a determinada classe de fatos e a fatos futuros. Guardam a característica de heterônomas, porque sua fonte instituidora - o poder constituinte - é diverso do destinatário - o legislador infraconstitucional.

Se de um lado, as regras de competência tributária instituem uma faculdade ao destinatário,¹⁰⁷ por outro lado prescrevem proibições para que o mesmo siga estritamente os parâmetros constitucionais postos. Nesse sentido, são coativas, pois o não cumprimento desses parâmetros resulta na inconstitucionalidade formal ou material da lei ordinária instituidora do tributo.

O que pretendemos dizer é que as regras sobre a repartição de competências tributárias são normas jurídicas de forte poder coativo, emanadas

¹⁰⁵ São as palavras do mestre: "Aliás, para as pessoas políticas, a Constituição é a Carta das Competências. Ela indica o que podem, o que não podem e o que devem fazer, inclusive e principalmente em matéria tributária". (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. pág. 433).

¹⁰⁶ *Ibidem*. pág. 600.

¹⁰⁷ Segundo o entendimento de Roque Carrazza, a facultatividade do exercício é um dos atributos da competência tributária. Ademais, a competência tributária caracteriza-se pela privatividade, irrenunciabilidade, inalterabilidade, incaducabilidade e indelegabilidade. (*Ibidem*. pág. 439).

da fonte de mais alto grau hierárquico do nosso ordenamento jurídico (supremacia da Constituição), cuja finalidade primordial é a limitação ao poder de tributar.

Outrossim, o estatuto do contribuinte impõe limitações aos Poderes Públicos, inibindo-os de amesquinhar os direitos subjetivos das pessoas que devem pagar tributos, autênticos direitos fundamentais transportados para os sítios do direito tributário.

Segundo Humberto Ávila, as limitações materiais são, especialmente, princípios materiais. A Constituição Federal impõe aquilo que já nos referimos como a esfera do indecível em matéria tributária. A tributação invade a esfera jurídica do indivíduo, indiretamente afetando sua liberdade e propriedade. Por isso, o ordenamento jurídico coloca à sua disposição um plexo de direitos fundamentais cuja finalidade é resguardar sua dignidade humana,¹⁰⁸ bem como procura evitar que a função fiscal dos tributos restrinja, excessivamente, os direitos de liberdade e propriedade, por exemplo, através dos princípios materiais da dignidade humana (arts. 1º, III, e 226), da propriedade (art. 5º, XXII), da liberdade (arts. 5º, caput, e 170), da não confiscatoriedade (art. 150, IV), etc.

Existem ainda os limites formais enunciados através dos limites procedimentais e dos limites de eficácia. Estes, em nome da segurança jurídica, arrolam os deveres de previsibilidade e a certeza do direito no momento da tributação. Assim, *e.g.*, a Constituição Federal estabelece os princípios da irretroatividade da lei tributária (art. 150, III, a), da anterioridade geral (art. 150, III, b) e da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, c) para guiar a atuação fiscal. Já os limites procedimentais impõem a consensualidade como elemento de validade dos tributos. A Constituição de 1988 eleva o princípio democrático como

¹⁰⁸ Lembremos das lições de Humberto Ávila, para o qual o princípio da dignidade humana assegura a incolumidade física e os meios mínimos para sua subsistência do indivíduo, para poder, com autonomia e independência, plasmar sua vida e definir seu curso, sendo tratado como sujeito de direitos capaz de saber sobre o que decidir, de querer conscientemente decidir determinado sentido e de arcar responsabilmente com as consequências de sua decisão. Nesse diapasão, Humberto Ávila privilegia o princípio da liberdade, pois tal valor serve de instrumento para que possa o indivíduo determinar qual projeto de vida pretende construir, quais atos deseja praticar, entre aqueles que sabe poder praticar, e quais consequências quer e aceita suportar, o que pressupõe esteja ele consciente e bem-informado acerca das alternativas de ação de que dispõe e possa minimamente determinar que consequências cada uma delas irá futuramente desencadear. (ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019. págs. 11 a 13).

sendo fundamental (art. 1º), fixa a legalidade como garantia fundamental, além de estabelecer a legalidade tributária como limitação ao poder de tributar, a fim de somente a lei em sentido formal poder instituir ou aumentar tributos (art. 150, I). E mais: a tradição lhe empresta um plus direcionado ao legislador, com a finalidade de impor o dever de descrever, de forma minuciosa, todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária - trata-se da estrita legalidade tributária.

Em conclusão, vimos que a Constituição Federal de 1988 inclui-se no fenômeno do constitucionalismo contemporâneo. Mas o sistema constitucional tributário segue um padrão hermenêutico diferente, em razão da sua singular rigidez. Por isso, há de se ter cautela em importar teorias estrangeiras sem maiores reflexões, sobretudo utilizar indiscriminadamente o método da ponderação de princípios. Percebemos que a teoria dos princípios de Humberto Ávila melhor se adequa às vicissitudes da realidade brasileira, ao impor uma maior racionalidade para o método da ponderação, ao mesmo tempo em que valoriza as regras constitucionais - qualificadas como decisões de pré-ponderações do constituinte originário. Por último, seja como regra, seja como princípio, a rigidez e a precípua função de limitação ao poder estatal do sistema constitucional tributário impõem um hercúleo ônus argumentativo ao intérprete para afastar qualquer de suas disposições.

3. A estrita legalidade no direito tributário brasileiro

3.1. A tradição da rigidez e da legalidade tributária nas Constituições brasileiras

Para a análise da estrita legalidade tributária, é forçoso investigar a tradição que a mesma adquiriu paulatinamente no direito brasileiro, especialmente em nossas Constituições.¹⁰⁹

¹⁰⁹ Sobre o tema, são as brilhantes palavras de Geraldo Ataliba: "Com efeito, nesta matéria tão estreitamente vinculada às realidades econômico-financeiras do país e, ao mesmo tempo, tão sensível às suas exigências políticas mais vivas e instantes, nenhum sistema há que possa surgir num passe de mágica, nem aplicar-se de pronto, com sucesso, à infraestrutura, que é fruto de uma história cheia de vicissitudes e lutas desenvolvidas lenta e árduamente em século e meio de paulatina e fecunda elaboração de fatos políticos, econômicos, sociais e, inclusive, financeiros." (ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. pág. 40).

Como referido anteriormente, a atividade hermenêutica que busca o compreender dos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, da Constituição Federal da República Federativa do Brasil (CRFB); concretizado no artigo 97 do Código Tributário Nacional (CTN), por força do artigo 146, incisos II e III, da CRFB, envolve a avaliação da tradição que permeia o texto normativo em pré-compreensões legítimas ou ilegítimas.

Se, por um lado, a legalidade tributária insere-se no contexto do constitucionalismo contemporâneo - como limitação ao poder estatal -, por outro lado, certificamos que o estudo do direito pátrio - sobretudo da rigidez da Constituição Federal em matéria tributária - é de essencial importância para a interpretação do direito tributário brasileiro.

Sem nenhuma pretensão de esmiuçar a matéria, vejamos a evolução do direito tributário no Brasil. No século XVI, antes da primeira Constituição brasileira, os tributos eram instituídos pela Coroa portuguesa no território do Brasil colônia. Como sublinha Ubaldo Balthazar, as atividades fiscais do Estado coincidiam com um amontoado de dispositivos não sistematizados, de fácil alteração, modificação e revogação, sem nenhum respeito aos direitos individuais do contribuinte.¹¹⁰

Nessa trilha, a depender do produto do extrativismo de maior proveito econômico para a época, o colonizador - geralmente com o uso de violência e sem a observância da capacidade contributiva dos colonos - instituíam tributos com o escopo de gerar rápidos recursos à Coroa portuguesa.

O tributo inaugural em nosso território deu-se pelo quinto do pau-brasil, cobrado dos particulares autorizados a praticar sua extração. Depois, com o advento das Capitanias Hereditárias, o açúcar passou a ser a maior fonte de renda de Portugal, que passou a tributar a saída do produto, assim como passou a tributar a mão-de-obra escrava dos engenhos de açúcar. Ao mesmo tempo, outros tributos recaíam sobre a criação de gado e de tabaco, sob enorme discricionariedade do Provedor-Mor.¹¹¹

¹¹⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. pág. 32.

¹¹¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. pág. 42.

O segundo período de colonização (1640-1808) foi o ápice da opressão de Portugal sobre o Brasil colônia. O colonizador passava por uma intensa crise econômica, o que foi agravada pela queda da produção açucareira no Brasil em razão da concorrência das Antilhas. Com isso, o enfoque passou a ser a extração de metais e pedras preciosas.

O quinto sobre os minérios era o tributo de maior relevância no Brasil. É interessante anotar que a justificativa para a instituição do imposto variava entre a religião e a propriedade das terras pelo rei, e, por esse motivo, a tributação destinava-se a aumentar a fé e custear os gastos com os príncipes. Quando da decadência da exploração mineral, o governo de Marquês de Pombal estabeleceu uma duríssima política fiscal, inclusive instituindo a odiosa derrama, com o uso de força militar para evitar rebeliões da população.¹¹²

Sem a possibilidade do povo socorrer-se ao direito, diante da grande opressão fiscal, da criação das Casas de Fundição e da forte corrupção dos funcionários públicos, revoltas não tardaram a acontecer, como a revolta de Vila Rica e a Conjuração Mineira.

Maria Garcia, com a lucidez que lhe é característica, aproxima a Inconfidência Mineira e a Revolução Francesa através dos ideais iluministas que informaram os dois movimentos, sobretudo o ideal de liberdade com o fim de limitação do poder político.¹¹³

Somente com a outorga da Constituição do Império de 1824¹¹⁴ será possível aludir a um sistema constitucional tributário. De acordo com Geraldo

¹¹² BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. pág. 54.

¹¹³ A constitucionalista cita Kenneth Maxwell, que descreve o ambiente da Inconfidência Mineira: "Não há forma de governo com a prerrogativa de ser imutável. Nenhuma autoridade política, tenha sido criada ontem ou há mil anos, está livre de ser suprimida em dez anos ou amanhã. Nenhum poder, por mais respeitável e sagrado que seja, está autorizado a encarar o Estado como sua propriedade. E quem pensar de outro modo é um escravo". (*Apud* Maxwell, Kenneth. GARCIA, Maria. 1789: *Inconfidência Mineira, a Revolução Francesa no Brasil. Tributação e o direito à liberdade*. Revista de Direito Constitucional e Internacional | vol. 71/2010 | p. 203 - 227 | Abr - Jun / 2010).

¹¹⁴ No rol das "garantias dos direitos civis e políticos dos cidadãos brasileiros", estava presente a disposição de que "nenhum cidadão pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude da lei" (§ 1º, art. 179). Manuel Gonçalves Ferreira Filho bem nos lembra que a Constituição de 1824 foi a única que utilizou a expressão "nenhum cidadão", enquanto as outras Constituições - exceto a de 1937 que não se referiu ao princípio da legalidade - utilizaram-se do signo "ninguém". Isso significa a preocupação dos constituintes em tutelar também os direitos

Ataliba, a Constituição de 1824 era flexível em matéria tributária, elencando somente alguns princípios genéricos ao legislador infraconstitucional. Excetuando-se o dever de satisfazer os referidos princípios, o legislador detinha ampla discricionariedade para instituir quantos tributos desejasse, da forma que lhe aprouvesse.¹¹⁵

O princípio da legalidade já se fazia presente no texto da Constituição do Império, ainda que não houvesse prescrição específica nos sítios da tributação. Segundo Aliomar Baleeiro, porém, a Constituição de 1824 firmava a competência legislativa tributária, sob o aspecto da legalidade, ao dispor, no art. 171, *in verbis*: "Todas as contribuições directas [..] serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral [...]".¹¹⁶

A Constituição republicana de 1891, através do art. 72, §30, prescreveu expressamente o princípio da legalidade tributária, restringindo-o aos impostos: "nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize". Todavia, o gênio de Rui Barbosa, realizando uma análise holística do ordenamento jurídico, já estendia a legalidade tributária a outros tributos, a exemplo das taxas.¹¹⁷

A Constituição de 1891 inaugurou a forma de governo republicana e a forma de Estado federativa. Repartiu as competências tributárias entre a União e os estados, ainda que de forma muito restrita, deixando de lado os municípios do pacto federativo.¹¹⁸ Mas continuava a ser um sistema plástico e flexível,

dos estrangeiros, e não apenas dos cidadãos brasileiros. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 38. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012. pág. 313.

¹¹⁵ Segundo as palavras de Geraldo Ataliba: "De todo o exposto pode-se concluir naquilo - que diz particularmente respeito ao nosso estudo - que o sistema constitucional tributário do Império era extremamente flexível, limitando-se a Constituição a enunciar uns tantos princípios gerais positivos ou negativos, a serem observados pelo legislador ordinário. Obedecidos êsses singelos princípios, dispunha o legislador ordinário de ampla liberdade em sua ação para instituir, desembaraçadamente, quantos tributos quisesse, pela forma que o desejasse e quando lhe aprouvesse." (ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. pág. 49).

¹¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. pág. 81.

¹¹⁷ Toda a contribuição pública (tributo, imposto, direito, ou há de resultar de uma lei. Nenhuma pode existir senão por uma lei, que a estabeleça. Sem uma lei que a autorize e a limite, nenhuma se pode lançar ou arrecadar. (BARBOSA, Rui. *Comentários & Constituição brasileira, Coligidos* por PIRES, Homero, Rio de Janeiro, 1934. pág. 216 e 222).

¹¹⁸ São as palavras de um dos grandes defensores dos municípios como entes da Federação: "Entre os dois grandes males apontados na dis - criminação da primeira Constituição republicana está, ao lado da porta aberta às imposições interlocais, a amplitude do campo concorrente,

segundo Geraldo Ataliba. O legislador infraconstitucional detinha larga discricionariedade para legislar sobre a tributação, inclusive com a possibilidade de plasmar o sistema tributário nacional.¹¹⁹

No hiato de 1891 e 1934, nasceu a Ciência do Direito Financeiro, o que, somado a uma maior maturidade da Federação e a valorização dos municípios, resultou numa Constituição (1934) com progressos no âmbito tributário. Houve uma repartição de competências mais racional, incluindo os municípios como ente federativo; instaurou a possibilidade de criação de "impostos novos"; e fixou um regime de coparticipação dos três entes federados na hipótese dos tributos não atribuídos de forma privativa a qualquer deles.¹²⁰

O constituinte de 1934, ainda, transpôs a legalidade tributária da declaração de direitos para as disposições preliminares da Constituição (art. 17, VII), proibindo à União, estados, Distrito Federal e municípios de "cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize, ou fazê-lo incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos". Repise-se que o constituinte, expressamente, colocou todos os tributos - e não apenas os impostos - sob a égide da legalidade.

Como sublinha Geraldo Ataliba, é a primeira vez que o mundo observa "um sistema constitucional tributário rígido e inflexível que ao legislador ordinário não deixa margem alguma de discricção ou liberdade."¹²¹ Os legisladores da União, estados, Distrito Federal e municípios passaram a atuar em faixas muito bem demarcadas por normas constitucionais, fora das quais inexistia constitucionalidade.

A Constituição outorgada de 1937, marcada pelo período ditatorial, proibia a regulação dos impostos via decretos-leis expedidos pelo Presidente no recesso do Parlamento ou em caso de dissolução da Câmara (art. 13). No entendimento de Geraldo Ataliba, a Constituição de 1937 prosseguiu com a

ensejador de perturbadoras superposições de tributos. Quanto à competência municipal, nenhuma disposição direta e expressa se vê nesse diploma constitucional." (ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. pág. 53).

¹¹⁹ *Ibidem*. pág. 66.

¹²⁰ *Ibidem*. pág. 59.

¹²¹ *Ibidem*. pág. 61.

mesma característica do sistema constitucional tributário de 1934: exaustiva, minuciosa, rígida, casuística e abrangedora.¹²²

Entretanto, como pontua Aliomar Baleeiro, a matéria fiscal ficou sob o regime de disposição transitória através do art. 180, que autorizava o Presidente da República a expedir decretos-leis enquanto não se reunisse o Parlamento, demonstrando a clara tendência autoritária e antidemocrática do período histórico.

O constituinte de 1946, por sua vez, manteve as linhas mestras das Constituições anteriores no que concerne à rigidez do sistema constitucional tributário. Além disso, por meio do seu art. 141, §34, à semelhança do constituinte de 1934 (art. 17, VII), utilizou o signo "tributos" e não somente "impostos", como fez o constituinte de 1891 (art. 72, §30). Em outras palavras, a Constituição de 1946 submetia todos os tributos, sem exceção alguma, ao império do princípio da legalidade tributária. O referido princípio, ainda, foi restituído à declaração dos direitos e garantias individuais, como na Constituição de 1891, alcançando os tributos de competência federal, estadual e municipal.¹²³

A partir do golpe militar de 1964, o direito constitucional tributário passou por muitas alterações, seja através de emendas constitucionais e atos institucionais, seja pela promulgação de uma nova Constituição. Entretanto, seja qual for a forma das alterações, uma constante permeou os atos estatais da época: o autoritarismo e o déficit democrático das manifestações estatais.

O regime militar apoiou-se no setor financeiro, em vista de uma maior arrecadação para custear os programas estatais em busca da diminuição das desigualdades regionais, da aceleração do desenvolvimento nacional e da diminuição do déficit do tesouro.¹²⁴

A Emenda Constitucional nº 18 de 1965 redesenhou a competência tributária, concentrando o poder nas mãos do governo federal e limitando sensivelmente a redução das autonomias locais. Foi a primeira vez que o

¹²² ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. pág. 61.

¹²³ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. pág. 89.

¹²⁴ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. pág. 159.

conceito de "sistema tributário nacional" foi utilizado no ordenamento jurídico brasileiro.

Além disso, o princípio da legalidade tributária novamente estava expressa no texto da emenda constitucional (art. 2º, I), vedando à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios "instituir ou majorar tributo sem lei que o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda".

Portanto, instituiu a legalidade como regra e, de forma expressa, estabeleceu suas exceções: impostos sobre Importação e Exportação, além do Imposto Sobre Operações Financeiras.¹²⁵

Neste interregno, a Lei nº 5172/66 - que depois ficaria conhecida por Código Tributário Nacional - foi promulgada, mas, vale dizer, seu anteprojeto (1953) foi a grande influência para a elaboração da EC 18/65. Ambos os diplomas normativos estavam sob o mesmo contexto: a reestruturação do sistema tributário nacional.

Entre 1964 e 1967, quatro atos institucionais foram elaborados, criando dificuldades para o alinhamento de ideais democráticos da Constituição de 1946 e os cânones do autoritarismo militar. Sendo assim, o Congresso Nacional foi praticamente forçado a promulgar a Constituição de 1967, forjada pelas mãos dos militares.¹²⁶

O Presidente Castello Branco instaurou um constituinte originário permanente. Segundo Paulo Bonavides, um poder de segunda classe, daquilo que deveria ser extraordinário.¹²⁷ Desatou-se o que protegia Ulisses do canto das sereias. Enfim, sob o império do arbítrio e da tirania, a Constituição de 1967 e os atos institucionais, inclusive a EC 18/65 e a EC 1/69, foram desenhadas sob o mesmo pano de fundo: a mitigação da limitação ao poder político do Estado.

A Constituição de 1967 praticamente confirmou os ditames da EC 18/65. E a Emenda Constitucional nº 1 de 1969 basicamente repetiu as prescrições da Constituição de 1967 em matéria tributária. Assistia-se ao enfraquecimento do pacto federativo, pois concentrava-se grande poder nas mãos da União. Esta,

¹²⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. pág. 89.

¹²⁶ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. pág. 160.

¹²⁷ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. pág. 169.

por exemplo, guardava competência para instituir privativamente dez impostos, enquanto aos estados e municípios, cada qual, foram previstos a competência para instituir apenas dois tributos.¹²⁸

Ironicamente, a Constituição de 1967 previu o princípio da legalidade tributária duas vezes no seu texto: no art. 20, I, como princípio do sistema tributário; e no art. 150, parágrafo 29, como garantia individual. Ainda, no art. 150, parágrafo 2º, disciplinou a legalidade geral: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei”.

Entretanto, o princípio da legalidade estava longe de ser uma efetiva limitação ao poder estatal. A grande quantidade de decretos-lei promulgados no regime ditatorial era um sintoma da completa ausência de efetividade dos direitos e garantias individuais.

Comentando o art. 55, II, da Constituição de 1969, com atenção aos princípios que informam o direito tributário, Aliomar Baleeiro conclui que a criação e a instituição de tributos exigem a previsão legal, imperativo que não pode ser substituído por ato do Executivo.¹²⁹

No mesmo sentido, Geraldo Ataliba, não se prendendo à literalidade do referido artigo, e guiado sobretudo pelos princípios do Estado de Direito e da legalidade, afirma ser inconstitucional o decreto-lei que cria ou aumenta tributo, e constitucional a utilização de decreto-lei para o restante daquilo que se refere à atividade tributária¹³⁰ - conclusão que estende-se perfeitamente às medidas provisórias na Constituição de 1988.

Desse modo, percebemos que o princípio da legalidade tributária acompanha, de uma forma ou de outra, toda a tradição do nosso constitucionalismo, como autêntica limitação ao poder estatal. Todavia, vimos também, que, em períodos autoritários, o princípio sofre uma mitigação, seja por meio de mudanças no próprio texto constitucional, seja através da ausência de efetividade daqueles que o aplicam. Cabe à Ciência do Direito Tributário atentar-se aos retrocessos do *common ground* civilizatório, duramente conquistado,

¹²⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. pág. 163.

¹²⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. pág. 113.

¹³⁰ ATALIBA, Geraldo. *Limites constitucionais do decreto-lei em matéria tributária*. Revista de informação legislativa, v. 15, n. 60, p. 23-30, out./dez. 1978. pág. 30.

reagindo aos eventuais vilipêndios contra os princípios constitucionais tributários.

3.2. A estrita legalidade tributária na CRFB/ 88

Como dito anteriormente, a Constituição de 1988 privilegiou sobremaneira os instrumentos de limitação ao poder estatal, ao mesmo tempo em que alçou a legitimação democrática dos atos políticos à uma das finalidades mais importantes do Estado Democrático de Direito brasileiro - aliás, como não poderia deixar de ser, em razão do momento histórico de transição democrática que marcou a promulgação da Constituição Cidadã.

Nesse mesmo viés, segundo Alberto Xavier, o princípio da legalidade se desdobra em outros dois princípios: o princípio da reserva de lei e o princípio da preeminência da lei. O primeiro refere-se à garantia dos particulares contra as intervenções do poder estatal, e prescreve que qualquer ato do Estado apto a invadir os direitos da propriedade e liberdade do cidadão deve ser autorizado por lei material. O segundo, representando a *volonté générale*, reza que todo ato da Administração Pública é inválido se contrariar lei material.¹³¹

Diferentemente da legalidade para o direito administrativo, a legalidade tributária não se satisfaz somente com a existência de lei em sentido material, mas sim de lei em sentido formal.¹³² É que a tributação, como bem adverte

¹³¹ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. pág. 14.

¹³² Primeiro, segundo os memoráveis ensinamentos de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, a lei é aquela que inova inauguralmente o ordenamento jurídico. (BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. Vol. 1. Introdução. 3ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010. pág. 33).

Porém, cabe-nos diferenciar a lei em sentido formal e em sentido material. Lei em sentido formal é, segundo José Afonso da Silva, "ato legislativo emanado dos órgãos de representação popular e elaborado de conformidade com o processo legislativo previsto na Constituição (arts. 59 a 69)", enquanto lei em sentido material seria ato equiparado à lei em sentido formal. Novamente, de acordo com José Afonso da Silva, "ato equiparado à lei formal, no sistema constitucional brasileiro atual, serão apenas a lei delegada (art. 68) e as medidas provisórias, convertidas em lei (art. 62), as quais, contudo, só podem substituir a lei formal em relação àquelas matérias estritamente indicadas nos dispositivos referidos." (DA SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 41ª ed. ver. atual/ até a Emenda Constitucional n. 99, de 14.12.2017. São Paulo: Malheiros, 2018. pág. 424).

Humberto Ávila, não toca apenas a propriedade e a liberdade do indivíduo, mas especialmente a dignidade humana do contribuinte.¹³³

Se por um lado não se admite que o direito consuetudinário crie tributos (lex scripta), por outro lado exclui-se o regulamento do rol das fontes criadoras de tributos - a legalidade tributária resulta, portanto, numa forte vinculação do Executivo ao Legislativo. Essa vinculação rígida é típica do sistema presidencialista, como por nós adotado (art. 76 CRFB). Como pontua Luís Eduardo Schoueri, essa separação dos poderes não é tão nítida no sistema parlamentarista, em que há um consenso entre o legislador e o administrador para criar ou aumentar tributos.¹³⁴

Interpretando os arts. 5º, II; 146, II e III; 150, I; e 153, § 1º, CRFB, observa-se que o constituinte de 1988 erigiu a legalidade tributária a um dos pilares do sistema constitucional tributário. Trata-se de garantia individual do contribuinte, de limitação formal ao poder de tributar que proíbe aos entes federados instituir ou aumentar tributos sem lei em sentido formal. São os ensinamentos de Roque Carrazza: "Noutras palavras, o tributo há de nascer diretamente da lei, não se admitindo, de forma alguma, a delegação ao Poder Executivo da faculdade de instituí-lo ou, mesmo, aumentá-lo."¹³⁵

Por esse motivo, o sistema constitucional tributário brasileiro somente admite que o Poder Legislativo crie ou aumente tributos, em regra, através de lei ordinária. "Em regra", pois a criação ou majoração dos empréstimos compulsórios e dos impostos de competência residual da União depende de previsão de lei complementar, o que é plenamente compatível com as finalidades da limitação ao poder político e da legitimidade dos atos estatais. Isto, pois, o quórum para a elaboração de lei complementar é maior em comparação à lei ordinária (art. 69 CRFB), o que torna a inovação legislativa mais dificultosa.

Cabe-nos perguntar: medidas provisórias e leis delegadas estão incluídas no conceito de "lei", prevista no art. 150, I, CRFB? No que diz respeito

¹³³ ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019. págs. 11 a 13.

¹³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021. pág. 18.

¹³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. pág. 211.

às primeiras, a nosso ver, e seguindo o posicionamento de Roque Carrazza, o termo "lei" deve ser interpretado conjuntamente com o art. 48, I, CRFB,¹³⁶ no sentido de exigir a reserva absoluta da lei formal, exceto para as hipóteses que estiverem sob a reserva de lei complementar (arts. 148 e 154, I, CRFB).

Portanto, medida provisória não pode, em nenhuma hipótese, criar ou aumentar tributos. O posicionamento adotado é minoritário,¹³⁷ em razão da Emenda Constitucional 32/2001 - que redesenhou o instituto das medidas provisórias, admitindo expressamente tal possibilidade. Mas não podemos aceitar que o constituinte derivado exerça o poder de constituinte originário. Seguindo a brilhante analogia de Carlos Ayres Britto, em referência à relação entre os poderes constituintes originário e derivado: "Deus pode tudo, menos deixar de tudo poder".¹³⁸ Novamente, não se pode desatar o nó que prende Ulisses ao mastro da nau, e deixá-lo livre para cair nas tentações do canto das sereias.

A Emenda Constitucional 32/2001 é inconstitucional ao violar os princípios da separação dos poderes e da legalidade, considerados cláusulas pétreas, respectivamente, pelos incs. III e IV, §4º, art. 60, da CRFB. O constituinte derivado não pode investir-se nas qualidades de constituinte originário, ou seja, não pode redesenhar o instituto da medida provisória a ponto de transformar o chefe do Poder Executivo federal em Presidente-legislador.

Como nos lembra Ives Gandra Martins e Celso Ribeiro Bastos, a redação original do art. 62 da CRFB foi resultado de uma intensa discussão entre senadores e deputados na Constituinte de 1988, uma vez que o instituto da

¹³⁶ De acordo com as palavras de Roque Carrazza: "Se o Presidente da República, como já querem alguns, pudesse criar ou aumentar tributos (e.g., por meio de medidas provisórias ou de leis delegadas), o precitado inciso I do art. 48 da Carta Magna perderia qualquer sentido jurídico, já que teria sua denotação completamente esvaziada." (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. pág. 225).

¹³⁷ Em sentido diverso, por exemplo, Leandro Paulsen (PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. pág. 214). Igualmente, Ricardo Lobo Torres (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, pág. 107).

¹³⁸ BRITTO, Carlos Ayres. *Teoria da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. pág. 5.

medida provisória em muito se assemelhava ao instituto do decreto-lei, instrumento autoritário muito utilizado pelo regime militar.¹³⁹

De mais a mais, a prática do Poder Executivo em utilizar as medidas provisórias indiscriminadamente, ou seja, sem a comprovação de relevância e urgência, demonstra semelhante distorção no sistema, como visto em 1967, principalmente ao mitigar a efetividade do princípio da legalidade e ao vilipendiar a legitimação democrática dos atos estatais.

Desse modo, aumentar ainda mais o poder do Executivo através das medidas provisórias - sobretudo por meio da Emenda Constitucional 32/2001 - é o mesmo que retroceder em décadas de conquista civilizatória representada pela Constituição Federal de 1988.

Em vista disso, é inconstitucional a medida provisória que cria ou aumenta tributo, mas constitucional aquela que veicula outras normas tributárias, por exemplo, sobre lançamento tributário, deveres instrumentais etc - desde que comprovada a relevância e a urgência.

Logo, deixando de lado a redação consolidada pela referida emenda constitucional, e partindo da redação originária do art. 62 da CRFB, as medidas provisórias são precárias, pois caducam - com efeitos *ex tunc* - quando não houver aprovação do Congresso Nacional no prazo de 30 (trinta) dias. Essa nota de efemeridade é incompatível com a segurança jurídica exigida pelo sistema constitucional tributário de 1988.¹⁴⁰

A mesma conclusão deve ser aplicada às leis delegadas. Os princípios da legalidade e da separação dos poderes concedem ao contribuinte o direito fundamental de somente serem compelidos a pagar tributos sob seu consentimento, isto é, desde que cumprido o rito do devido processo legislativo.

Em primeiro lugar, as hipóteses descritas nos arts. 148 e 154, I, CRFB, estão sob reserva de lei complementar, não sendo cabível a utilização de lei delegada como veículo normativo.

¹³⁹ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil (Promulgada em 5 de outubro de 1988)*. 4ª volume. Tomo I. Arts. 44 a 69. São Paulo: Saraiva, 1995. pág. 428.

¹⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. pág. 232.

Em segundo lugar, entendimento contrário levaria ao esvaziamento do art. 153, §1º, CRFB. Este dispositivo permite que o Poder Executivo inove a ordem jurídico-tributária - desde que respeite as condições e os limites estabelecidos em lei, e exclusivamente em relação a quatro impostos federais. Ora, nenhum sentido teria tais restrições se, por meio de lei delegada, o Poder Executivo pudesse criar ou aumentar quaisquer tributos (inclusive estaduais, municipais e distritais).¹⁴¹

Importa, ademais, explicar o que significa criar e instituir tributos. De acordo com Geraldo Ataliba, criar tributo significa, basicamente, descrever sua hipótese de incidência, fixar as coordenadas de espaço e tempo que circunstanciam o fato imponible, estabelecer as pessoas que serão sujeitos da relação jurídica tributária, bem como determinar a base de cálculo e alíquota legalmente fixada. Em outros termos, descrever em lei todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária.

Já aumentar tributo, conforme as palavras do Mestre, "é alterar a base imponible de modo a alargá-la ou ampliá-la; ou ainda, incrementar a alíquota tributária".¹⁴²

Dito isso, precisamos avançar. Em razão da segurança jurídica - um dos baluartes do Direito - a legalidade tributária no Brasil ganha um plus: a estrita legalidade tributária - como se refere Geraldo Ataliba - ou a reserva absoluta de lei formal - termo utilizado por Alberto Xavier.

No que diz respeito ao Fisco (autoridade administrativa), não é o suficiente a simples preeminência da lei, ou seja, de que todos os seus atos sejam compatíveis com a lei. Porém, muito mais, exige-se que cada ato concreto relativo à exigência de um tributo seja minuciosamente autorizado por lei.¹⁴³

Como anota Alberto Xavier, a reserva absoluta da lei formal expurga do sistema tributário o subjetivismo do órgão aplicador do direito, com o escopo de prevenir a aplicação de tributos arbitrários. A lei, nesse caso, veicula não apenas

¹⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. pág. 242.

¹⁴² ATALIBA, GERALDO. *Limites constitucionais do decreto-lei em matéria tributária*. Revista de informação legislativa, v. 15, n. 60, p. 23-30, out./dez. 1978. pág. 30.

¹⁴³ CARRAZZA, *op. cit.* pág. 211.

o fundamento da conduta da Administração, mas, sobretudo, os critérios da decisão do caso concreto.¹⁴⁴

Dessa forma, a estrita legalidade tributária tem duplo destinatário: primeiro, o legislador, uma vez que o obriga a descrever, de forma rigorosa, os comandos legislativos em matéria tributária. Segundo, magistrado ou administrador, ao eliminar os subjetivismos na aplicação da lei tributária. Por um lado, há a proibição da analogia. Por outro lado, há a proibição da discricionariedade.¹⁴⁵

Para a instituição de um tributo, a estrita legalidade tributária prescreve que todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária sejam previstos em lei. O legislador deve descrever minuciosamente, sob pena de inconstitucionalidade, a menção genérica do acontecimento factual, leia-se hipótese de incidência tributária - critérios material, temporal e espacial -, bem como o conseqüente da norma jurídica tributária, inclusive os sujeitos ativo e passivo (critérios pessoal) e a base de cálculo e alíquota (critério quantitativo).¹⁴⁶

Por fim, vejamos como a legalidade tributária manifesta-se no plano normativo. Como destacado por Humberto Ávila, o dispositivo normativo é a premissa para o intérprete reconstruir o seu significado cujo resultado identifica-se com a norma jurídica. O art. 150, I, da CRFB, é ponto de partida para a reconstrução de três normas jurídicas: legalidade-regra, legalidade-princípio e legalidade-postulado.¹⁴⁷

A legalidade-regra impõe um dever comportamental ao legislador para instituir ou aumentar tributos, ou seja, se o legislador criar ou majorar tributo, deve seguir o devido processo legislativo. Ao mesmo tempo, reflexamente, descreve o comportamento do Poder Executivo, proibindo-o de instituir e aumentar tributos por ato próprio.

A legalidade-princípio, por sua vez, não destaca o aspecto comportamental, mas, ao contrário, sublinha o aspecto teleológico. Expressa o

¹⁴⁴ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. pág. 20.

¹⁴⁵ *Ibidem*. pág. 39.

¹⁴⁶ BARROS CARVALHO, Paulo de. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019. pág. 132.

¹⁴⁷ ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária multidimensional*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pág. 282.

dever do Poder Público de alcançar os ideais de previsibilidade e determinabilidade,¹⁴⁸ concretizando os valores da liberdade, segurança jurídica, livre iniciativa etc.

Por fim, a legalidade-postulado - norma de segundo grau ou metanorma - determina o método para aplicar as outras espécies normativas. Exige do aplicador a deferência aos ditames legais, proibindo-o de lançar mão de elementos que não estejam previstos na lei, para criar ou aumentar tributos, por exemplo, através de costumes e analogias.¹⁴⁹

A teoria desenvolvida por Humberto Ávila admite a flexibilização de princípios e regras jurídicas sob o amparo do caso concreto. Em outras palavras, a referida teoria enquadra-se nos chamados métodos concretistas, isto é, toma o dispositivo normativo como ponto de partida - mas também como limite para a interpretação - e leva em consideração as peculiaridades do caso concreto para reconstruir a norma jurídica.

Entretanto, e esse foi o motivo para acolhemos o posicionamento de Ávila, as vicissitudes da realidade brasileira e a singular rigidez do nosso sistema constitucional tributário importa na adoção de uma teoria que valorize as regras constitucionais - compreendidas como decisões de pré-ponderações do constituinte originário - e racionalize a ponderação de princípios.

Em outros signos, no que concerne à estrita legalidade tributária, seja como regra, seja como princípio, a rigidez e a precípua função de limitação ao poder estatal do sistema constitucional tributário, assim como a construção histórica da legalidade tributária no direito pátrio, impõem um hercúleo ônus argumentativo ao intérprete para afastar quaisquer de suas prescrições.

¹⁴⁸ Segundo Humberto Ávila, "O termo "determinabilidade", melhor do que aquele da "tipicidade" ou da "determinação", demonstra que o texto de norma deve especificar, na maior intensidade possível, o conteúdo padronizado da relação tributária. A própria lei deve determinar todos os elementos essenciais da obrigação tributária (sujeitos passivos, alíquota, base de cálculo)." (ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária multidimensional*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pág. 287).

¹⁴⁹ *Ibidem*, pág. 289.

3.3. O regulamento no direito tributário brasileiro e as aparentes exceções ao princípio da legalidade tributária

Em primeiro lugar, nosso ordenamento jurídico não admite regulamentos autônomos e delegados, mas apenas regulamentos executivos, isto é, aqueles que buscam cumprir "fielmente" os ditames legais (art. 84, IV, CRFB).¹⁵⁰

Como preconiza Roque Carrazza, o regulamento é um vassalo da lei. Subordina-se de forma integral aos cânones legais. Trata-se de norma geral e abstrata, criada no seio da competência privativa do Chefe do Poder Executivo (ou pelo Ministro, ou pelo Secretário de Estado, ou pelo Secretário de Município), para dar plena eficácia às leis não auto-executáveis.¹⁵¹

É que não são todas as leis tributárias que precisam ser regulamentadas, pois muitas emanam plenamente seus efeitos sem a necessidade da edição de outras normas jurídicas, não restando motivos para sua regulamentação. A regulamentação, vale dizer, destina-se aos agentes administrativos para que cumpram da melhor maneira os ditames legais, ou seja, em vista de assegurarem, da melhor maneira, a eficácia da lei.

Ora, como já mencionado, a lei, seja em sentido material, seja em sentido formal, é aquela que tem caráter geral e inova inauguralmente o ordenamento jurídico. Em outras palavras, a lei é ato normativo que apresenta dois atributos: a generalidade e a novidade. O regulamento também guarda o caráter de *generalidade* e de modificação do ordenamento jurídico, mas, por

¹⁵⁰ Segundo Geraldo Ataliba, "Regulamento é ato administrativo normativo, veiculado por decreto, expedido no exercício da função regulamentar, contendo disposições, dirigidas aos subordinados do editor, regulando (disciplinando) o modo de aplicação das leis administrativas, cuja execução lhe incumbe." (ATALIBA, Geraldo. *Liberdade e poder regulamentar*. Revista de informação legislativa, v. 17, n. 66, p. 45-74, abr./jun. 1980. pág. 50.

¹⁵¹ Conforme apregoa Roque Carrazza, "o que se põe em pauta, pois, é que os regulamentos, sempre secundum legem, têm por objeto a aplicação, pura e simples, da lei tributária não auto-executável, completando-a nas minúcias que fugiram à pena (não ao espírito) do Legis lativo. [...]" (CARRAZZA, Roque Antônio. *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. pág. 105). Novamente são as palavras de Geraldo Ataliba, "Regulando o modo de aplicação das leis – como o regulamento é ato subordinado à lei, não lhe pode ampliar o conteúdo, nem restringi-lo. Sua específica finalidade não é – como pensam leigos jornalisticamente informados – completar a lei, nem explicá-la (função dos juristas), nem minudenciá-la, mas dispor sobre a maneira pela qual os agentes administrativos irão, com fidelidade e exatidão, fazê-la cumprida, providenciar sua efetiva aplicação, assegurar a eficácia de seus mandamentos." (ATALIBA, *op. cit.* pág. 6).

estar totalmente sob o império da lei, não o modifica de forma inaugural - como dá-se com a lei.¹⁵²

Visto isso, a questão que nos resta responder é se a Constituição Federal de 1988 prevê exceções ao princípio da legalidade tributária, à semelhança do constituinte de 1967.

Há autores que afirmam ser o art. 153, §1º, ins. I, II, IV e V, da CRFB, exceção ao princípio da legalidade tributária.

A nosso ver, Roque Carrazza foi o jurista que melhor compreendeu o princípio da legalidade tributária à luz do nosso Diploma Magno. O grande tributarista, com a argúcia que lhe é característica, aduz que a nossa Lei Maior não prevê exceções à legalidade tributária, mas apenas aparentes exceções.¹⁵³

Assim, os incs. I, II, IV e V, §1º, art. 153, CRFB, não permitem ao Poder Executivo criar alíquotas para os referidos impostos, mas apenas alterá-las dentro de padrões estipulados pelo legislador. Alteração pressupõe preexistência de algo. Logo, não havendo os limites e condições desenhados pelo Poder Legislativo, não há possibilidade de alteração pelo Executivo.

A Constituição Federal, de modo expresso, concedeu ao legislador a prerrogativa de fixar alíquotas máximas e mínimas por meio de lei, para, se assim quiser, delegar ao administrador a possibilidade de alterá-las dentro do piso e do teto pré-fixados.

Interpretar de forma contrária é mitigar a principal função da Carta Magna: limitar o poder político. Ora, a função administrativa é meramente ancilar à função legislativa¹⁵⁴. Conforme a célebre frase de Seabra Fagundes, “administrar é aplicar a lei de ofício”¹⁵⁵. Sendo assim, não há poder ao Executivo, mas um dever, condicionado pela função de legislar.

¹⁵² BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. Vol. 1. Introdução. 3ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010. pág. 262.

¹⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. pág. 242.

¹⁵⁴ De acordo com as palavras do grande jurista: “[...] é que todos exercem função administrativa, a dizer, função subalterna à lei, ancilar - que vem de ancilla, serva, escrava. Daí que mais não podem senão cumprir, à fidedade, os escopos legais, tal como previstos pelo poder sobranceiro, comandante, que é o legislativo.” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Discrecionalidade e Controle Jurisdicional*. 2ª ed. 10ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010. pág. 50).

¹⁵⁵ SEABRA FAGUNDES, Miguel. *O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*. Atualização de Gustavo Binenbojm. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. pág. 3.

Nesse sentido, com o escólio em Roque Carrazza, o Imposto sobre Importação (II), o Imposto sobre Exportação (IE), o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) somente podem ter suas alíquotas criadas ou majoradas através de lei.

No que diz respeito aos impostos alfandegários (II e IE) e ao IOF, o legislador poderá, se assim desejar, delegar a função de alterar as alíquotas ao Executivo, desde que respeitados os limites traçados previamente. Caso contrário, ou seja, se o legislador optar por fixar única alíquota, não há função alguma para o administrador realizar.

A hipótese do IPI é diferente, uma vez que, por imperativo constitucional (art. 153, § 3º, I, CRFB), o legislador não tem a faculdade para determinar alíquotas diferenciadas, mas a obrigação de assim fazer, em homenagem ao princípio da seletividade, deixando ao Executivo a possibilidade de alterar as alíquotas.

Vale dizer que tal alteração deve ser veiculada através de decreto e de forma motivada. Nosso sistema constitucional não aceita arbitrariedades. Logo, a motivação, ainda que em sede de competência discricionária, é imprescindível para o controle da legalidade dos atos administrativos *lato sensu* - regulamento e ato administrativo *stricto sensu*.¹⁵⁶

Enfim, se, por um lado, a Constituição Federal de 1988 mitigou o princípio da estrita legalidade tributária através das hipóteses constantes nos incs. I, II, IV e V, §1º, art. 153, CRFB,¹⁵⁷ por outro lado, em momento algum excepcionou o princípio da legalidade tributária. Este mantém-se hígido ao longo de todo o texto constitucional. Dessa forma, a referida decisão do constituinte originário deve ser levada em consideração na atividade hermenêutica.

¹⁵⁶ Além dessas aparentes exceções, a Emenda Constitucional 33/2001 veiculou uma outra. A referida emenda acrescentou o §4º ao art. 177 da Constituição Federal, permitindo ao Poder Executivo a possibilidade reduzir e restabelecer a alíquota 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. Entretanto, segundo Roque Carrazza, a Emenda Constitucional 33/2001 é inconstitucional, em razão de violar o princípio da separação dos poderes - cláusula pétrea, de acordo com o art. 60, §4º, III, CRFB. (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. pág. 244).

¹⁵⁷ Regina Helena Costa defende ter havido uma mitigação da intensidade do princípio da legalidade, em nome do princípio da praticidade (COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional / Regina. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Pág. 100).

4. A atuação das cortes constitucionais no âmbito do direito tributário

4.1 A Dignidade da Legislação

Para avaliar a atuação do Supremo Tribunal Federal nos julgamentos que nos servem de objeto de estudo - RE nº 343.446/SC, RE nº 704.292/PR, ADI nº 4.697/DF, RE nº 838.284/SC e RE 602.917/RS -, antes, faz-se proveitoso analisar o comportamento das cortes constitucionais contemporâneas, especialmente no que diz respeito à aplicação do direito tributário.

Fato é que, nos últimos tempos, observa-se o progressivo crescimento da importância do Poder Judiciário nas sociedades hodiernas, sobretudo da relevante função concernente ao controle de constitucionalidade. A realidade brasileira não escapa dessa tendência, constatando-se, no período posterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, a ascensão do papel político do Supremo Tribunal Federal.

Mas tal fenômeno não surge subitamente. Há uma longa construção histórica, cuja origem podemos remeter ao famoso caso *Marbury vs Madison*, julgamento conhecido pelo aparecimento de um dos pilares do constitucionalismo ocidental: o controle de constitucionalidade. Além disso, boa parte da produção doutrinária do Ocidente passou a defender uma maior participação dos tribunais em questões sensíveis para a sociedade, cujo principal expoente encontra-se na figura de Ronald Dworkin.

Entretanto, acreditamos que essa nova configuração do plano político-institucional deve ser vista sob uma perspectiva crítica pela Ciência do Direito. Por esse motivo, não nos dedicaremos a expor tão somente a teoria de Dworkin, mas também, e, principalmente, o pensamento de Jeremy Waldron, a fim de enriquecer ainda mais o discurso.

A teoria de Jeremy Waldron se contrapõe à de Ronald Dworkin. Segundo Waldron a doutrina nunca se preocupou em criar uma teoria normativa da legislação de modo semelhante ao que fez Dworkin em relação ao raciocínio adjudicatório.¹⁵⁸ Desse modo, para o que nos interessa, Dworkin defende que o

¹⁵⁸ WALDRON, Jeremy. *A Dignidade da Legislação*. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2003. pág. 1.

controle de constitucionalidade melhora a democracia, ou seja, é importante que em determinada democracia exista um sistema jurídico que combine garantias constitucionais, legislação popular e controle de constitucionalidade, com o fim de, efetivamente, sejam tutelados os direitos relacionados à democracia.¹⁵⁹

Conforme as lições do autor norte-americano, o controle de constitucionalidade torna uma sociedade mais justa. Desse modo, não importa que poucos homens – sem responsabilidade (*unaccountable*) – revoguem lei aprovada por maioria no Parlamento representativo, pelo contrário, porque a participação da Corte Constitucional é traço essencial para tornar a democracia dos Estados Unidos melhor em comparação aos outros países que não adotam o *judicial review*.¹⁶⁰

Mas Dworkin confessa que os tribunais constitucionais correm o risco de não decidirem corretamente acerca das questões democráticas. Em outras palavras, o controle de constitucionalidade ser ou não algo positivo para a democracia depende, condicionalmente, da decisão ser ou não correta. Como um dos principais expoentes da teoria da decisão, Dworkin, na obra “O Império do Direito”, acredita na existência de uma decisão correta para um dado caso concreto à luz do Direito. Diferentemente, Kelsen, na obra “Teoria Pura do Direito”, adota a concepção da moldura normativa, para o qual existem várias possibilidades de interpretação dentro dos limites fixados pela norma jurídica, não existindo decisão certa ou errada, mas sim decisão meramente política do magistrado.

Nesse sentido, na hipótese da decisão envolver matéria democrática, se for considerada correta, logo a democracia ganha. Caso contrário, ela perde. Entretanto, Dworkin justifica que o Parlamento majoritário também corre risco de tomar uma decisão incorreta do ponto de vista democrático, mas que o tribunal constitucional é o órgão mais indicado, porquanto possui maior probabilidade de acertar em comparação ao Poder Legislativo.

Em outros signos, não interessa para Dworkin a responsabilidade que determinada autoridade tem para decidir acerca das questões democráticas, o

¹⁵⁹ DWORKIN, Ronald. *Freedom's Law: The Moral Reading of The American Constitution*. Nova Iorque: Oxford University Press, 1997. pág. 70 e 71.

¹⁶⁰ *Ibidem*. pág. 15.

que importa é a identificação de qual órgão possui mais chances de tomar uma decisão correta.¹⁶¹

A teoria de Ronald Dworkin vem prevalecendo na doutrina de Direito Constitucional, mas ultimamente as reflexões de Waldron cada vez mais são levadas em consideração na Dogmática Jurídica. O objetivo do presente trabalho não é se posicionar contra o controle de constitucionalidade, já que tratamos de análise dogmática. Ou melhor, o objeto do estudo apoia-se, primeiro, no pátrio ordenamento jurídico, o qual prevê, expressamente, como uma das competências do Poder Judiciário, o controle difuso e concentrado de constitucionalidade (arts. 97 e 102, “I”, da CRFB).

Mas a teoria de Waldron não é infecunda para a doutrina constitucional brasileira. Conquanto a teoria de Dworkin se adapte melhor à realidade do Brasil, ainda mais por ser há muito tempo citada pela doutrina e jurisprudência local, a compreensão de Waldron é muito rica, vez que nos possibilita estudar o objeto do controle de constitucionalidade sob outra perspectiva, o que só torna mais qualificada a compreensão do objeto, e, por conseguinte, pragmaticamente, acaba por influir na interpretação do instituto.

De mais a mais, o aumento da relevância do Supremo Tribunal Federal para decidir acerca das questões morais e políticas mais sensíveis impende uma análise crítica em relação à sistemática do controle de constitucionalidade no Brasil, ainda mais diante das peculiaridades encontradas no nosso ordenamento jurídico.

Por esse motivo, a doutrina constitucional contemporânea se debruça sobre o princípio da separação dos Poderes, não como idealizava Locke e Montesquieu, mas agora levando em consideração o aumento da importância dos tribunais constitucionais como principais atores político-institucionais em uma democracia, o que certamente acarreta o enfrentamento do problema da legitimidade.

A teoria de Waldron tem como ponto central os profundos desacordos envolvendo os indivíduos de uma sociedade democrática. Sendo os desacordos um fenômeno natural, faz-se necessário um procedimento que garanta aos seus

¹⁶¹ DWORKIN, Ronald. *Freedom's Law: The Moral Reading of The American Constitution*. Nova Iorque: Oxford University Press, 1997. pág. 32.

participantes serem ouvidos em pé de igualdade, a fim de melhor resolverem um problema comum a todos.¹⁶²

Para o autor, o direito de participação é o direito dos direitos, porque é a melhor ferramenta numa deliberação democrática, além de pressupor a ideia de que todos os indivíduos de uma sociedade, como seres dotados de razão, são fundamentalmente iguais. Portanto, Waldron não rechaça a existência de direitos, e sim privilegia os direitos de liberdade e autonomia, sem abandonar a importância dos direitos à igualdade, com o propósito de garantir o direito de participação.

Waldron, dessa forma, discorda frontalmente dos argumentos de Dworkin sobre os benefícios do controle de constitucionalidade. Não é que discorde especificamente do judicial review, mas possui duras críticas ao strong judicial review – afastamento de lei declarada inconstitucional pelo Poder Judiciário, o qual deixa de aplicá-la ao caso concreto, não obstante a mesma seja fruto de deliberação da maioria dos representantes do povo. Por outro lado, concorda com a sistemática do weak judicial review – caso em que a decisão não retira a validade da lei, aplicando-a ao caso concreto, já que a mesma continua a irradiar seus efeitos, declarando-se apenas a incompatibilidade da lei com o sistema constitucional, como é a prática na Grã-Bretanha.¹⁶³

A divergência do jusfilósofo com o strong judicial review é que os tribunais, ao deixarem de aplicar uma lei tida por inconstitucional ao caso concreto, tornam o trabalho do legislador como algo dispensável, equiparável à letra morta.¹⁶⁴

Sem dizer que os tribunais não são o espaço legítimo para decidir sobre questões morais e políticas sensíveis para a sociedade. Uma democracia exige um procedimento para os indivíduos decidirem sobre seus desacordos, onde possam expor suas ideias para chegarem a um denominador comum, espaço

¹⁶² WALDRON, Jeremy. *Derecho Y Desacuerdos* – Traducción José Luis Martí y Águeda Quiroga. Madrid: Marcial Pons, 2005. pág. XVI.

¹⁶³ WALDRON, Jeremy. *The Core of the Case Against Judicial Review*. The Yale Law Journal, 2006. pág. 1356.

¹⁶⁴ *Ibidem*. pág. 1354.

esse incompatível com os tribunais, mais preocupados com teorias sofisticadas de como interpretar um texto normativo.¹⁶⁵

O weak judicial review, por sua vez, respeita a dignidade da legislação, porquanto não afasta do caso concreto a aplicação da lei declarada inconstitucional, deixando a decisão definitiva acerca da incompatibilidade com a Constituição para o Parlamento representativo, autoridade legítima para decidir sobre os desacordos.¹⁶⁶

Jeremy Waldron erigiu sua teoria tendo em vista, sobretudo, os sistemas dos Estados Unidos, Grã-Bretanha e Nova Zelândia, mas certamente lhe causaria perplexidade analisar o sistema constitucional brasileiro, mormente o nosso peculiar controle de constitucionalidade.

Enfim, é muito presente no pensamento do jusfilósofo neozelandês a ideia da separação dos poderes, sob o influxo do princípio da supremacia legislativa.¹⁶⁷ Em outros signos, a separação dos poderes é princípio indispensável para os arranjos políticos e constitucionais do Estado moderno.¹⁶⁸ Mas essa separação dos poderes caracteriza-se pela separação qualitativa das funções de governo: a legislativa, a adjudicatória e a executiva.

A principal contribuição de Waldron, nesse contexto, reside na ideia da integridade de cada um dos poderes, e na concepção do dever de articulação entre todas as funções de governo.

Explicuemos: as funções de governo devem ser articuladas, primeiro, pela elaboração da lei. Depois, por intermédio da adjudicação de conflitos com base na lei e através da administração de uma decisão legal. Exatamente nessa ordem. Em outras palavras, o princípio da separação dos poderes é melhor satisfeito quando a seguinte sequência ordenada é cumprida: para que qualquer decisão política afete um indivíduo, antes, é preciso que uma lei seja editada em caráter geral, isto é, que não afete somente um indivíduo determinado, mas todos aqueles que estão sob mesma situação. Após, os administradores devem

¹⁶⁵ WALDRON, Jeremy. *Derecho Y Desacuerdos* – Traducción José Luis Martí y Águeda Quiroga. Madrid: Marcial Pons, 2005. pág. 346.

¹⁶⁶ *Idem*. 2006. pág. 1355.

¹⁶⁷ Jeremy Waldron compreende o princípio da separação dos poderes como um princípio construído pela tradição: "The principle of the separation of powers has a powerful place in the tradition of political thought long accepted as canonical among us [...]." (WALDRON, Jeremy. *Political political Theory: essays on Institutions*. Harvard University Press, 2016. pág. 48).

¹⁶⁸ *Ibidem*. pág. 45.

criar estratégias para inspecionar e dar *enforcement*¹⁶⁹ à aplicação da lei. Simultaneamente, na hipótese de surgirem alegações de violação às normas, os tribunais deverão resolver a contenda, oportunidade na qual a questão da conformidade com a lei será discutida - não apenas em termos fáticos, mas também sobre a interpretação do dispositivo normativo -, aplicando medidas para o cumprimento da lei, se assim for necessário.¹⁷⁰

Ademais, toda função governamental possui uma integridade diferente. Para o Legislativo é a dignidade da legislação, para o Judiciário é a independência dos Tribunais e para o Executivo trata-se da autoridade. Mas a realidade demonstra certas contaminações de uma função sobre a outra, prática que deve ser rechaçada em nome do princípio da separação dos poderes.¹⁷¹

Para o que nos interessa, Waldron menciona a contaminação da função adjudicatória pela função executiva. Segundo o jusfilósofo, não é raro que os magistrados concedam maior relevância aos interesses e exigências relativas à esfera pública em detrimento dos interesses individuais.¹⁷² Entretanto, o papel dos tribunais é resolver as disputas com supedâneo na lei, independentemente se se trata de um indivíduo, do Estado ou de uma empresa.

Há, também, a contaminação da função legislativa pela função executiva. Segundo Waldron, a regulamentação administrativa pode dar a impressão do exercício da função legislativa. Todavia, essa impressão não se coaduna com o princípio da separação dos poderes. É imperativo que qualquer manifestação do Poder Executivo seja precedida por uma etapa legislativa, realizada no lugar adequado e legítimo para a tomada de decisões políticas: o parlamento representativo.¹⁷³

¹⁶⁹ O vocábulo "*enforcement*" não possui tradução para a língua portuguesa.

¹⁷⁰ WALDRON, Jeremy. *Political political Theory: essays on Institutions*. Harvard University Press, 2016. págs. 46 e 64.

¹⁷¹ *Ibidem*. pág. 66.

¹⁷² Muito pertinente é a denúncia realizada por Rui Barbosa na sua célebre Oração aos Moços, dirigindo-se, especialmente, aos que desejavam seguir a carreira da Magistratura: "Não vos mistureis com os togados, que contraíram a doença de achar sempre razão ao Estado, ao Governo, à Fazenda; por onde os condecora o povo com o título de fazendeiros. Essa presunção de terem, de ordinário, razão contra o resto do mundo, nenhuma lei a reconhece à Fazenda, ao Governo, ou ao Estado" (BARBOSA, Rui. *Oração aos Moços*. Rio de Janeiro: Edições de Ouro, 1964. pág. 53).

¹⁷³ São as palavras de Waldron: "*What is important, from the separation- of- powers point of view, is that there be a legislative stage to the enforcement of administration policy, and that the integrity of that stage be protected against encroachment both as a matter of process and as a matter of*

Em suma, procuramos abordar neste item uma outra perspectiva no que concerne às relações entre os poderes estatais: a dignidade da legislação e a supremacia legislativa. As ideias de Jeremy Waldron enriquecem o pensamento crítico acerca do papel institucional do Legislativo, Judiciário e Executivo, com o predomínio do primeiro sobre os demais, uma vez que trata-se da autoridade legítima para decidir sobre os naturais desacordos numa determinada sociedade.

Mas a realidade não coincide com a conclusão. Atualmente, o Poder Judiciário experimenta um crescimento exponencial da sua relevância como ator político-institucional em questões sensíveis para a sociedade - o que, certamente, não impede a influência crítica do que fora aqui exposto.

4.2. O ativismo judicial e o argumento consequentialista

Como referido no Capítulo 2, Lenio Streck identificou três teorias que ganharam relevância nos últimos tempos, mas que, transportadas para o direito pátrio sem a devida atenção às vicissitudes da tradição brasileira, costumam gerar preocupantes distorções no nosso sistema jurídico, mormente ao mitigarem os padrões democráticos, tão caros para a nossa Constituição Cidadã. São elas: (i) a jurisprudência dos valores, (ii) o realismo norte-americano (com ênfase no ativismo judicial) e (iii) a teoria da argumentação de Robert Alexy.

Já discorreremos sobre a jurisprudência dos valores e acerca da teoria da argumentação de Robert Alexy.¹⁷⁴ Resta-nos, agora, analisar o ativismo judicial.

Consoante o entendimento de Streck, os juristas brasileiros empregam o ativismo judicial de um modo tabula rasa - importaram o fenômeno dos Estados Unidos de forma acrítica, ignorando o fato dos norte-americanos acumularem uma tradição de mais de duzentos anos a respeito do tema.¹⁷⁵

Carlos Alexandre de Azevedo Campos afirma que o núcleo comportamental do ativismo judicial é "a expansão de poder decisório que juízes

*mentality by other stages of governance. [...]" (WALDRON, Jeremy. *Political political Theory: essays on Institutions*. Harvard University Press, 2016. pág. 70).*

¹⁷⁴ Vide Capítulo 2.

¹⁷⁵ STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e Consenso: Constituição, Hermenêutica e Teorias Discursivas*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. pág. 51.

e cortes promovem sobre os demais atores relevantes de uma dada organização sociopolítica e constitucionalmente estabelecida".¹⁷⁶

Não obstante a alusão ao núcleo comportamental, estudar o ativismo judicial não é tarefa fácil, uma vez que inexiste um conceito bem demarcado sobre o fenômeno. A ausência de notas mais claras acerca do ativismo judicial acarreta a existência de uma extensa zona de penumbra no que toca ao seu significado.¹⁷⁷

Essa zona de penumbra promove, ademais, a não convicção acerca da característica positiva e/ou negativa do ativismo na práxis jurisprudencial. Cass Sunstein, por exemplo, afirma que é mais frequente o uso da expressão "ativismo judicial" como um insulto.¹⁷⁸ Por outro turno, de acordo com Luís Roberto Barroso, essa impressão negativa está impregnada de uma ideologia conservadora, eis que a ideia de ativismo judicial apenas guarda relação com a concretização de valores e fins constitucionais pelo Judiciário, o qual, de uma forma mais intensa e ampla, passa a intervir no espaço de atuação dos outros dois Poderes.¹⁷⁹

Para Luís Roberto Barroso, o atributo de negatividade do fenômeno do ativismo é contingente. Muitas vezes, ao contrário, a conduta é até mesmo aconselhável. Segundo o constitucionalista, "[...] o ativismo é uma atitude, a escolha de um modo específico e proativo de interpretar a Constituição, expandindo o seu sentido e alcance".¹⁸⁰

¹⁷⁶ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Dimensões do Ativismo Judicial no STF*. Rio de Janeiro: Forense, 2014. pág. 184.

¹⁷⁷ Sobre a zona de penumbra, são as brilhantes palavras de Genaro Carrió: "*Hay un foco de intensidad luminosa donde se agrupan los ejemplos típicos, aquellos frente a los cuales no se duda que la palabra es aplicable. Hay una mediata zona de oscuridad circundante donde caen todos los casos en los que no se duda que no es. El tránsito de una zona a otra es gradual; entre la total luminosidad y la oscuridad total hay una zona de penumbra sin límites precisos. Paradójicamente ella no empieza ni termina en ninguna parte, y sin embargo existe*". (CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. 1ª ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1972. págs. 31 e 32).

¹⁷⁸ *Apud* CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Dimensões do Ativismo Judicial no STF*. Rio de Janeiro: Forense, 2014. pág. 181.

¹⁷⁹ BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. pág. 234.

¹⁸⁰ *Ibidem*. pág. 235. Segundo o entendimento de Luís Roberto Barroso: "Em suma: no constitucionalismo democrático, o exercício do poder envolve a interação entre as cortes judiciais e o sentimento social, manifestado por via da opinião pública ou das instâncias representativas. A participação e o engajamento popular influenciam e legitimam as decisões judiciais, e é bom

Posicionando-se de forma mais contida, o que nos parece acertado, Daniel Sarmento assevera que os tribunais constitucionais devem impor limites à vontade da maioria em nome da democracia - leia-se decisão contramajoritária -, mas, ao mesmo tempo, deve preocupar-se com o exagero de cercear o povo de se autogovernar, o que, caso contrário, revelar-se-ia antidemocrático.¹⁸¹

No Brasil, a nossa Constituição é prolixa. Por conseguinte, inevitavelmente, observa-se a judicialização de muitas questões não abrangidas por Constituições mais sintéticas. Esse é um dos motivos para a progressiva expansão de poder do Supremo Tribunal Federal sobre os demais atores relevantes, e no âmbito de solução das grandes questões morais e políticas.

Entretanto, essa expansão das atribuições dos tribunais, especialmente as relativas ao controle de constitucionalidade, não pode levar ao esquecimento das outras esferas de poder. São clássicas as lições de Peter Häberle, no sentido de que todos aqueles que estão sob o contexto das normas de uma Constituição são responsáveis por sua interpretação, tarefa não adstrita aos juízes togados.¹⁸² Desse modo, se somente estes interpretarem as normas constitucionais, então haverá a perda da riqueza social própria do pluralismo político - haveria uma imagem parcial do fenômeno constitucional.¹⁸³

Daniel Sarmento, e cremos estar na direção correta, revela um excelente ponto de partida para a melhor demarcação das zonas de certeza positiva e negativa. A realidade da sistemática violação de direitos de certos segmentos da população, bem como o arranjo institucional desenhado por nossa Lei Maior, justifica o comportamento ativista somente em certas searas, por exemplo, na

que seja assim Dentro dos limites, naturalmente. O mérito de uma decisão judicial não deve ser aferido em pesquisa de opinião pública. Mas isso não diminui a importância de o Judiciário, no conjunto de sua atuação, ser compreendido, respeitado e acatado pela população. A opinião pública é um fator extrajudicial relevante no processo de tomada de decisões por juízes e tribunais. Mas não é o único e, mais que isso, nem sempre é singela a tarefa de captá-la com fidelidade." (BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. 7ª. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016. pág. 253).

¹⁸¹ SARMENTO, Daniel. *Por um constitucionalismo inclusivo: história constitucional brasileira, teoria da Constituição e direitos fundamentais*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris. pág. 257.

¹⁸² HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição – contribuição para a interpretação pluralista e procedimental da Constituição*. Trad. de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Fabris, 1997. pág. 15.

¹⁸³ SARMENTO, *op. cit.* pág. 260.

tutela dos direitos fundamentais, na garantia dos valores democráticos e na proteção às minorias.

Todavia, em outros sítios, os tribunais devem adotar uma postura de autocontenção, seja pela reverência às decisões da maioria do Parlamento representativo, autoridade legítima para decidir sobre os desacordos,¹⁸⁴ seja pelo reconhecimento da falta de expertise dos magistrados.¹⁸⁵ Veremos com mais vagar, no item 4.3, a questão dos ambientes decisoriais rígidos e flexíveis.

A nosso ver, as lições de Konrad Hesse também apontam para a direção correta, em vista da melhor delimitação do significado do ativismo judicial. O texto constitucional, segundo o gênio alemão, é o limite para a interpretação. Essa limitação é pressuposto da função estabilizadora, racionalizadora e limitadora de uma Constituição. Se, por um lado, esse limite possibilita a mutação constitucional, por outro, exclui a hipótese de rompimento constitucional - onde o intérprete ignora a Constituição não mais é hipótese de uma atividade exegética, porque impreterivelmente a "interpretação está vinculada a algo estabelecido".¹⁸⁶

Ao hermeneuta não é possível modificar ou romper a Constituição.¹⁸⁷ O juiz está vinculado ao texto, que é ponto de partida para a atividade hermenêutica. Nessa toada, Lenio Streck afirma que os limites semânticos do texto da Constituição exercem uma função de bloqueio ao protagonismo judicial.¹⁸⁸

Visto isso, é certo que o argumento consequencialista insere-se nesse contexto do ativismo judicial e do rompimento com o texto constitucional.

Segundo Humberto Ávila, o consequencialismo é uma estratégia argumentativa que altera o conteúdo ou a eficácia da lei em benefício das consequências práticas que o intérprete deseja promover ou impedir. Em nome das consequências políticas, sociais ou econômicas sacrifica-se os princípios

¹⁸⁴ WALDRON, Jeremy. *The Core of the Case Against Judicial Review*. The Yale Law Journal, 2006. pág. 1355.

¹⁸⁵ SARMENTO, Daniel. *Por um constitucionalismo inclusivo: história constitucional brasileira, teoria da Constituição e direitos fundamentais*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris. pág. 262.

¹⁸⁶ HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. 20ª ed. alemã. trad. de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. pág. 69.

¹⁸⁷ *Ibidem*. pág. 70.

¹⁸⁸ STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e Consenso: Constituição, Hermenêutica e Teorias Discursivas*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. pág. 53.

fundamentais imediatamente aplicáveis à matéria, os efeitos diretamente produzidos nos bens jurídicos protegidos pelos direitos fundamentais ou a estrutura normativa diretamente aplicável ao caso concreto. A forma que isso ocorre dá-se através da alteração da estrutura normativa adotada pelo legislador, da mudança do significado escolhido pelo legislador ou por intermédio da modificação ou diferimento das consequências previstas pelo legislador.¹⁸⁹

Expliquemos melhor: o intérprete que se utiliza de artifícios consequencialistas ignora a estrutura normativa assentada pelo constituinte, substituindo-a por outra mais flexível no que diz respeito à definição das consequências, e mais abrangente em relação à definição dos meios. Dessarte, por exemplo, o intérprete troca a estrutura normativa de uma regra pela estrutura de um princípio, porque a perda da arrecadação não seria levada em consideração na estrutura anterior.

Da mesma maneira, o intérprete dilata o significado de determinado vocábulo, a fim de evitar a produção de determinada consequência no plano do ser (*sein*). Em outros signos, o exegeta deixa de reconhecer o significado consolidado pela tradição e, assim, deixa de aplicar uma regra à determinada situação concreta, com o escopo de, por exemplo, abrir caminho para argumentos de perda de arrecadação e a consequente perda no financiamento de despesas públicas relevantes.

Por último, o aplicador ainda procura afastar a produção de determinada consequência, prevista pelo legislador para o caso concreto, mas por ele havida como danosa pelo intérprete, por uma consequência diversa. Em poucas palavras, quem aplica o fato à norma altera a produção de efeitos previstos pelo legislador em nome das consequências práticas tidas por ele como negativas.¹⁹⁰

Um excelente exemplo é a utilização da obra "Os custos dos direitos", de Stephen Holmes e Cass Sunstein, para dar supedâneo aos argumentos consequencialistas no direito tributário brasileiro.

¹⁸⁹ ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019. pág. 52.

¹⁹⁰ *Ibidem*. págs. 53 e 54.

O cerne da obra é que “tanto o direito ao bem-estar social quanto ao direito à propriedade privada custa dinheiro para o público”.¹⁹¹ Para Holmes e Sunstein, não há justificativa para separar direitos positivos e negativos. Basicamente, quem defende a classificação dos direitos em negativos e positivos procura diferenciar um Estado maior e menor, porque os direitos positivos são aqueles que exigem a intervenção estatal em algumas matérias, enquanto os direitos negativos exigem uma abstenção de intervenção estatal. Por conseguinte, os primeiros, segundo quem defende a classificação, são custosos, diferentemente dos segundos, que não demandam gastos públicos.

Segundo Holmes e Sunstein, todos os direitos, sem exceção, exigem um remédio jurídico para que, em caso de violação, ocorra a atuação estatal para coagir e reparar as consequências do ato ilícito. Isso demonstra que não existem, conforme pensam os autores, direitos negativos e positivos, mas somente positivos, já que estes invariavelmente exigem a intervenção estatal.

Todos os direitos demandam alto custo, porquanto o custo dos remédios também são altos. Os direitos somente possuem significado no mundo jurídico quando são garantidos de forma coercitiva, uma vez que deveres somente são levados a sério mediante punição. Todavia, garantir direitos não é algo barato.¹⁹²

Os direitos custam caro porque todos eles dependem da contribuição dos cidadãos para financiar um sistema eficiente de supervisão, que monitore a obediência aos direitos e imponha sanções quando necessário.

Em síntese, para os autores norte-americanos, todos os direitos são positivos. E os direitos são bens públicos porque devem ser considerados serviços sociais financiados pelo contribuinte, além de serem administrados pelo Estado, cuja finalidade é aperfeiçoar o bem-estar coletivo e individual.¹⁹³

Posto isso, pergunta-se: transportar essas ideias para o Brasil, especialmente com a finalidade de flexibilizar direitos constitucionais

¹⁹¹ HOLMES, Stephen; Sunstein, Cass. R. *O Custo dos Direitos: Porque a Liberdade Depende dos Impostos*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. pág. 5.

¹⁹² *Ibidem*. pág. 30.

¹⁹³ *Ibidem*. pág. 35.

tributários,¹⁹⁴ é correto do ponto de vista da Dogmática Jurídica? Afiançamos que não.

Como visto em diversas passagens do presente estudo, o sistema constitucional tributário brasileiro é rígido e inflexível. O Constituinte brasileiro de 1988 desceu a minúcias em matéria tributária, deixando uma fresta estreitíssima de discricção para o legislador infraconstitucional.

Logo, as teorias estrangeiras não podem ser transportadas para a nossa realidade acriticamente. Segundo pensamos, no Brasil, utilizar o argumento que devemos flexibilizar direitos constitucionais tributários, sobretudo a legalidade tributária, é equivocado sob o ponto de vista dogmático.

É verdade que a arrecadação dos tributos é a principal fonte para o custeio das atividades estatais, mormente quando o assunto é garantir direitos. Mas, como mencionamos ao longo do trabalho, a principal função do direito constitucional tributário é justamente limitar o poder estatal, essa fúria arrecadatória, em defesa do contribuinte.

Portanto, argumentar que é conveniente flexibilizar princípios constitucionais tributários em vista de aumentar a arrecadação, porque a quantidade e a qualidade das políticas públicas são diretamente proporcionais à arrecadação fiscal, é identificado como tipicamente consequencialista.

Segundo entende Humberto Ávila, o julgador não pode lançar mão de argumentos consequencialistas, ainda quando perseguir uma finalidade que considere relevante. Isso, porque, o legislador fixa uma norma em abstrato, e o indivíduo, que encontra-se sob o seu império, não pode ser surpreendido pela aplicação ulterior de uma consequência com a qual anteriormente não podia

¹⁹⁴ Nesse sentido, segundo Tiago Carvalho Pinto, o direito também deve ser visto em adequação à realidade econômica. A receita tributária é importante para o desenvolvimento nacional e, por isso, a praticidade tributária surge como princípio implícito, com a missão de implementar e otimizar a execução da lei, além de facilitar a fiscalização, a cobrança e o controle dos tributos, inclusive se preciso for flexibilizar o princípio da legalidade tributária através do método da ponderação. (PINTO, Tiago Gomes Carvalho. *O Princípio da Praticidade no Direito Tributário e a Eficiência da Administração Pública*. Belo Horizonte: Fundac-BH, 2008. pág. 155).

prever¹⁹⁵ - caso contrário, tornar-se-ia a segurança jurídica e a boa-fé dos contribuintes meras promessas.

Acreditamos que o argumento consequencialista que flexibiliza direitos dos contribuintes em prol do aumento da arrecadação tem por resultado tratar o ser humano como meio, amesquinhando a sua dignidade humana (art. 1º, III, CRFB). É imperativo, pela tradição histórica com gênese na filosofia kantiana, que o ser humano seja sempre um fim em si mesmo, e nunca simplesmente um meio. Ou seja, de acordo com Humberto Ávila, o contribuinte deve ser capaz de "saber sobre o que decidir, de querer conscientemente decidir em determinado sentido e de arcar responsabilmente com as consequências de sua decisão".¹⁹⁶

4.3. Ambiente de decisão e o regime jurídico tributário

Observamos que o Poder Judiciário vem se destacando cada vez mais no plano político-institucional em todo o globo, inclusive através de uma maior capacidade criativa durante a atividade hermenêutica. A finalidade desse comportamento pelos tribunais é de, principalmente, possibilitar a adaptação do direito às mudanças que ocorrem no seio da sociedade, o que não nos parece ser algo negativo *a priori*.

Entretanto, a capacidade criativa dos magistrados deve encontrar hígidas barreiras institucionais, pois a arbitrariedade não combina com nenhum dos poderes no contexto de um Estado Democrático de Direito. A primeira delas, como já mencionado, é a impossibilidade de rompimento com o texto constitucional. O segundo bloqueio encontra-se no fato do comportamento ativista somente se justificar em certas searas, por exemplo, na tutela dos

¹⁹⁵ ÁVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2019. pág. 59.

¹⁹⁶ Dito de outro modo: a previsão abstrata de determinada consequência em regras que atribuem poder ao Estado ou asseguram garantias fundamentais ao indivíduo impede que o julgador possa, com base em alguma finalidade por ele reputada importante, substituí-la por outra consequência. E isso igualmente porque tal estratégia argumentativa causa estranhamento ao indivíduo, na medida em que este exerce seus direitos de liberdade e de propriedade prevendo que o descumprimento de uma regra acarretará a aplicação de determinada consequência. Caso a consequência abstratamente prevista não seja concretamente aplicada, o indivíduo, uma vez mais, não terá como autonomamente conceber seus projetos de vida nem livremente executá-los. (*Ibidem*. pág. 62).

direitos fundamentais, na garantia dos valores democráticos e na proteção às minorias.

Entretanto, em outros sítios, os tribunais devem adotar uma postura de autocontenção, seja pela reverência às decisões da maioria do Parlamento representativo, autoridade legítima para decidir sobre os desacordos, seja pelo reconhecimento da falta de expertise dos magistrados.

Dessa forma, a capacidade criativa dos magistrados deve ser considerada maior ou menor a depender do ramo do direito objeto da interpretação. Ou melhor, o grau de adaptação do direito por intermédio da interpretação dos tribunais deve ser condicionado aos princípios de direito material que informam a matéria *sub examine*.

Teresa Arruda Alvim denominou essa realidade de ambientes decisoriais. Segundo a grande processualista, a inovação jurisprudencial depende dos princípios e regras de direito material que incidem sobre o objeto da decisão judicial. Assim, por exemplo, o direito tributário deve ser considerado um ambiente decisório rígido, em razão da presença dos princípios da estrita legalidade, da anterioridade e da capacidade contributiva - fator determinante para que futuras mudanças ocorram apenas pela atuação legislativa. Por outro lado, o direito de família é um ambiente decisório mais frouxo, uma vez que, em decorrência do predomínio de cláusulas gerais, é ramo do direito mais suscetível às adaptações via atividade jurisdicional.¹⁹⁷

Tal diferenciação não está adstrita à práxis jurisprudencial brasileira, mas, sim, trata-se de uma constante em diversos ordenamentos jurídicos, seja de tradição da civil law, seja de tradição da common law. Sobre o tema, vejamos as semelhanças do tratamento dos ambientes decisoriais nas culturas jurídicas da França, Itália, Alemanha, Suécia, Grã-Bretanha e Estados Unidos.

Na França, Michel Troper, Christophe Grzegorzczuk e Jean-Louis Gardies afirmam que a depender do ramo do direito há consequências diferentes para a interpretação realizada pelas cortes, especialmente em decorrência da menor ou maior necessidade de proteção aos direitos individuais.¹⁹⁸

¹⁹⁷ ARRUDA ALVIM, Teresa. *Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. pág. 44.

¹⁹⁸ "The substantive legal field of a statute has some bearing on its interpretation by the courts. To a large extent this can be explained by the principle that defence of individual rights and

Assim, por exemplo, no direito penal, o direito à liberdade impõe uma interpretação restritiva às leis que aplicam sanções ao réu. Diversamente do direito civil, o direito penal é considerado fechado, restrito à lei, não aceitando analogia para a aplicação das sanções penais.

Todavia, segundo os autores franceses, o direito penal não é a única hipótese de um ambiente decisional rígido. O direito tributário também impede que o magistrado interprete criativamente, por exemplo, substituindo-se ao legislador para fixar a alíquota de um tributo. A impossibilidade dos tribunais recorrerem à analogia em matéria fiscal funda-se na mesma justificativa do direito penal: a proteção aos direitos das liberdades protegem o indivíduo, colocando-o sob a guarda da lei, isto é, de somente serem obrigados a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei.¹⁹⁹

Na República Federativa da Alemanha, Robert Alexy e Ralph Dreier expõem que, num primeiro momento, as regras relativas à interpretação são as mesmas para todos os ramos do direito, porém, para alguns deles, os princípios que os informam fazem grande diferença na interpretação dos seus dispositivos normativos.

No direito penal, sob o princípio da *nulla poena sine lege*, e também no direito tributário, sobretudo diante da preocupação com os direitos individuais do contribuinte, exige-se a estrita prioridade aos argumentos baseados na lei, assim como na proibição à analogia para colmatar eventuais lacunas no ordenamento jurídico.²⁰⁰

liberties possesses eminent value. Among other things, this implies a differentiation concerning the admissibility of analogical arguments in different fields of law. [...](TROPER, Michel; GRZEGORCZYK, Christophe; GARDIES, Jean-Louis. *Statutory Interpretation in France*. In: MACCORMICK, D. Neil; SUMMERS, Robert S. (Coord.). *Interpreting Precedents: a Comparative Study*. Aldershot: Dartmouth, 1991. pág. 200).

¹⁹⁹ *"The courts consider the effects of the statute on individual rights and liberties: there is a general principle that provisions limiting liberties ought to be interpreted restrictively."* (*Ibidem*. pág. 202).

²⁰⁰ *"The principle 'nulla poena sine lege', laid down in Art. 103 (2) GG and s. 1 Penal Code, excludes gap filling by analogy where this would be disadvantageous for the defendant. It demands strict priority of arguments based on the wording of the statute (see above, sections II 2, VI 4). Such priority also holds if the state wishes to interfere with basic rights. This is also of particular importance in tax law."* (ALEXY, Robert; DREIER, Ralf. *Statutory Interpretation in the Federal Republic of Germany*. In: SUMMERS, Robert S.; MACCORMICK, Neil (Ed.). *Interpreting Statutes*. Aldershot: Dartmouth, 1991. pág. 106).

Os autores alemães também se referem à utilização de cláusulas gerais como condicionantes ao maior ou menor grau da liberdade de interpretação.²⁰¹ Aleksander Peczenik e Gunnar Bergholz, outrossim, atribuem ao nível da abstração dos textos normativos, especialmente à existência das cláusulas gerais, a intensidade do poder criativo dos juízes, uma vez que tal técnica legislativa abre espaço para uma interpretação avaliativa e o sopesamento de diversos princípios, viabilizando o ingresso de diversos valores éticos, políticos e morais no sistema jurídico.²⁰²

Diferentemente, o direito tributário sueco está adstrito à literalidade. Assim como o direito penal, sob o *nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege*, a matéria fiscal, pelo influxo do *nullum tributum sine lege*, valoriza sobremaneira a vontade do legislador, inclusive prestigiando os materiais legislativos preparatórios.

Essa valorização do legislador, segundo Aleksander Peczenik e Gunnar Bergholz, promove a especial atenção à vontade do legislador (*voluntas legislatoris*) ao mesmo tempo em que dispensa, máxime no direito público, as opiniões dos doutrinadores. Se a Ciência do Direito é importante para o direito civil, por exemplo, o mesmo não é possível dizer sobre o direito administrativo.²⁰³

Os autores suecos, de mais a mais, apontam à qualidade do texto redigido a intensidade do grau a que nos referimos. Leis mal elaboradas permitem uma maior abertura para a interpretação dos magistrados, porque os mesmos acabam por deixar de lado a literalidade da lei para interpretá-la pelo método teleológico.²⁰⁴

Massimo La Torre, Enrico Pattaro e Michele Taruffo, debruçando-se sobre o direito italiano, vão ao encontro do que descrevemos acima: o ramo do

²⁰¹ *Ibidem.* pág. 107.

²⁰² PECZENICK, Aleksander, BERGHOLZ, Gunnar. *Statutory Interpretation in Sweden*. In: MACCORMICK Neil; SUMMERS, Robert S. (Coord.). *Interpreting Statutes: A Comparative Study* Aldershot, 1991. pág. 346.

²⁰³ *Ibidem.* pág. 347.

²⁰⁴ *Ibidem.* pág. 350.

direito influencia no método de interpretação utilizado pelos tribunais, a exemplo da proibição à analogia nos ambientes decisoriais rígidos.²⁰⁵

No direito tributário italiano, além do mais, prevalece o uso de expressões técnicas nos diplomas normativos. Tal fato resulta na preferência de argumentos técnico-jurídicos ao invés de argumentos fundados no senso comum.²⁰⁶

Por fim, nos sítios da *common law*, não observamos diferenças quanto aos ambientes decisoriais rígidos dos países que seguem a tradição da *civil law*. Ainda que o direito jurisprudencial seja a principal fonte normativa na Grã-Bretanha e nos Estados Unidos, existem algumas leis esparsas que precisam ser interpretadas, as quais sofrem das mesmas vicissitudes enfrentadas pelas leis pertencentes aos ordenamentos jurídicos originários da cultura romano-germânica.

Zenon Bankowski e D. Neil MacCormick, comentando sobre o direito britânico, aduzem que os ramos do direito, sob a perspectiva sistemática, funcionam de formas diferentes, porque sofrem o influxo de princípios diversos, o que inevitavelmente afetam o modo de interpretar pelos tribunais.

As leis que versam sobre sanções penais e tributação devem ser interpretadas restritivamente, e a retificação de erros e o preenchimento de lacunas pelos magistrados ocorrem de forma mais difícil em comparação aos ambientes decisoriais mais frouxos, tudo em nome da "intenção do parlamento".²⁰⁷

Robert S. Summers, analisando o comportamento da Suprema Corte norte-americana, também argumenta que tal ou qual ramo do direito afeta a

²⁰⁵ LA TORRE, Massimo; PATTARO, Enrico; TARUFFO, Michele. Statutory Interpretation in Italy. In: MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert. (Coord.). Interpreting statutes: a comparative study. Aldershot: Dartmouth, 1991. págs. 243 e 244.

²⁰⁶ "So literal and systematic arguments are typically used when a statute is technical and detailed, while evaluative or substantial arguments are typically used when the statute is broad and general." (*Ibidem*. pág. 245).

²⁰⁷ "Generally interpretation of statutes dealing with criminal offences or with taxation tends to be much more strict, and the rectification of perceived mistakes and strained interpretations (interpretative gap-filling) are here less readily than elsewhere accepted in the name of the 'intention of parliament.'" (BANKOWSKI, Zenon; MACCORMICK, Neil. Statutory Interpretation in the United Kingdom. In: MACCORMICK, D. Neil; SUMMERS, Robert S. (Coord.). Interpreting Statutes: a comparative study. Aldershot: Dartmouth, 1991. pág. 394).

atuação do Tribunal. Existem setores do direito em que predominam técnicas de redação mais abertas, como no direito de família e no direito do trabalho, ao passo que ramos, como o direito tributário e o direito previdenciário, demandam redações mais precisas e detalhadas.²⁰⁸

O estudo dos ambientes decisoriais nos diversos ordenamentos jurídicos não é sem motivo. Constatamos que os princípios que informam dado ramo do direito influenciam sobremaneira a liberdade do magistrado durante o processo interpretativo, por exemplo, através da possibilidade ou não da realização da analogia, da presença de cláusulas gerais ou de uma maior necessidade de especificação e detalhamento dos preceitos normativos.

Dessa forma, quase que a totalidade dos autores dos diversos países atribuem ao direito tributário a característica de um ambiente decisório rígido, em razão, especialmente, da importância que os direitos individuais conquistaram nesse ramo do direito.

Se isso é verdade na França, Itália, Alemanha, Suécia, Grã-Bretanha e Estados Unidos, ainda mais motivos temos para chegar à mesma conclusão no Brasil. Como sublinhamos no Capítulo III, desde a Constituição de 1934, o direito tributário brasileiro enquadra-se na tradição de uma peculiar rigidez em matéria fiscal. Diversamente de outros constituintes, o constituinte brasileiro de 1988 desceu a minúcias em matéria tributária, deixando uma fresta estreitíssima de discricionariedade para o legislador infraconstitucional.²⁰⁹

Segundo Roque Carrazza, "a Constituição brasileira contém grande número de preceitos que regulam, de modo rígido e exaustivo, o exercício da tributação."²¹⁰ No mesmo sentido, Humberto Ávila atribui a peculiar rigidez e

²⁰⁸ "In the interpretation of statutes levying taxes it is the established rule not to extend their provisions, by implication, beyond the clear import of the language used, or to enlarge their operation so as to embrace matters not specifically pointed out. In case of doubt they are construed most strongly against the government, and in favor of the citizen. (*Gould v. Gould*, 245 U.S. 151 (1917))." (SUMMERS, Robert S... *Statutory Interpretation in the United States*. In: MACCORMICK, D. Neil; SUMMERS, Robert S. (Coord.). *Interpreting Precedents: a Comparative Study*. Aldershot: Dartmouth. 1991. pág. 448).

²⁰⁹ São as palavras de Geraldo Ataliba: "A matéria tributária é exaustivamente tratada pela nossa Constituição, sendo o nosso sistema tributário todo moldado pelo próprio constituinte, que não abriu à lei a menor possibilidade de criar coisa alguma se não expressamente prevista ou mesmo introduzir variações não, prévia e explicitamente, contempladas [...]" (ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. pág. 18).

²¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020. pág. 29.

exaustividade do sistema constitucional tributário brasileiro à intensa regulação, em nível constitucional, das regras de competência e de repartição de receitas, assim como à maior dificuldade, ou até mesmo impossibilidade, de alteração dos ditames constitucionais tributários.²¹¹

Em conclusão, o direito tributário brasileiro é ambiente decisional rigidíssimo, em virtude dos princípios que influem na aplicação de suas regras, e.g, a estrita legalidade tributária, a anterioridade geral e nonagesimal, a capacidade contributiva, a proibição ao confisco etc. E não apenas isso: a peculiar rigidez da nossa Constituição em matéria fiscal e o fato da nossa Lei Maior descer a minúcias em matéria tributária são fundamentos que reforçam a conclusão adotada. Consequentemente, o magistrado não possui margem de liberdade para interpretar, assim como o sistema do direito tributário não está aberto a valores morais, éticos ou políticos. Em uma frase: a inovação em matéria tributária não está nas mãos dos juízes, mas, sim, nas mãos da maioria dos representantes do povo brasileiro.

5. Análise crítica das decisões do Supremo Tribunal Federal que flexibilizaram a estrita legalidade tributária

5.1 Breve síntese de cada julgamento

Segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a decisão paradigmática que rompeu com a estrita legalidade tributária – também conhecida como tipicidade cerrada - foi o RE nº 343.446/SC, sob relatoria do Min. Carlos Velloso. Nesse julgamento, o STF analisou diferentes aspectos da contribuição para o SAT (Seguro de Acidentes de Trabalho), instituída pela Lei nº 7.787/1989 e pela Lei nº 8.212/1991.

Resumidamente, as referidas leis fixaram diferentes alíquotas para a contribuição, as quais seriam aplicadas sobre as remunerações pagas pelo contribuinte, a depender do risco associado à sua atividade ser leve, médio ou grave. Em outras palavras, a questão levada ao Supremo Tribunal Federal era se ofendia a estrita legalidade tributária o fato da lei (art. 22, inciso II, da Lei nº

²¹¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pág. 91.

8.212/91) deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”.

O STF, por unanimidade, entendeu que a lei era constitucional, porquanto havia tratado dos elementos essenciais do tributo, ou melhor, segundo o entendimento da Corte Suprema, previu, de forma satisfatória, todos os elementos capazes de dar ensejo à obrigação tributária. O Relator, com apoio na doutrina norte-americana, explicitou os requisitos exigidos para a “delegação” legal conferida aos atos infralegais: “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.”²¹²

No julgamento do RE nº 704.292/PR, sob o rito da repercussão geral (Tema 540), de relatoria do Min. Dias Toffoli, o STF cuidou de a possibilidade de conselhos profissionais estabelecerem o valor das contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas por intermédio de ato infralegal. Nesse recurso extraordinário, o art. 2º da Lei n. 11.000/2004 dispunha que os Conselhos de Medicina “são autorizados a fixar, cobrar e executar as contribuições anuais”.

O Relator sublinhou a necessidade de superar a corrente formalista do direito tributário, sobretudo de afastar a ideia da estrita legalidade tributária. Assim, o legislador poderia se utilizar de cláusulas gerais para flexibilizar esse princípio constitucional, até mesmo em razão da igual tendência no direito comparado. Por exemplo, o Ministro Relator citou os critérios utilizados em julgados do Tribunal Constitucional da Espanha sobre a legitimidade dos diálogos entre leis e regulamentos.²¹³

Nessa linha, a Corte Suprema passou a adotar a doutrina de Marco Aurélio Greco no sentido de bastar uma legalidade suficiente, e não uma estrita legalidade tributária,²¹⁴ para satisfazer os ditames constitucionais. Ou seja, ainda que os elementos essenciais da obrigação tributária reclamem descrição legal,

²¹² Voto do Ministro Carlos Velloso no RE nº 343.446/SC, pág. 14.

²¹³ “a) a lei que dialoga com o regulamento deve ser legitimamente justificada; b) esse diálogo deve dar-se em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade; c) essas exigências devem ser verificadas à luz de cada caso concreto, em razão de o princípio da legalidade não atingir de modo uniforme todos os elementos da regra matriz de incidência tributária.” (Voto do Ministro Dias Toffoli no RE nº 704.292/PR, pág. 8).

²¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, pág. 147.

a mesma lei poderá delegar à regulamentação infralegal o papel de complementar suas disposições – de modo subordinado. Não há inovação, mas somente concretização e aperfeiçoamento das prescrições legislativas, segundo essa corrente doutrinária.

Por unanimidade, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela inconstitucionalidade da atribuição conferida aos conselhos profissionais para definir o valor da contribuição anual, em razão da inexistência de subordinação ou de complementaridade quanto à lei. Ao contrário, a lei não fixou o aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária, imprescindível para o cálculo do *quantum debeatur* da contribuição de interesse de categoria profissional.²¹⁵

Na ADI nº 4.697/DF, o mesmo tema foi enfrentado, mas, agora, sob a roupagem da Lei nº 12.514/04, que permitia aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas estabelecer, de acordo com os limites nela prescritos, as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas.

O Ministro Relator Edson Fachin igualmente buscou afastar o princípio da estrita legalidade tributária, tal como defendida por Alberto Xavier, “sob pena de inviabilização da tributação no país ou, pelo menos [de se] assumir um modelo de legalismo datado na evolução histórico-filosófica das ideias tributárias brasileiras”.²¹⁶

Segundo o Min. Fachin, no que concerne às contribuições corporativas, a estrita legalidade tributária deveria ser flexibilizada em prol da praticabilidade e da parafiscalidade. *In casu*, segundo o raciocínio adotado, o próprio conselho teria maior conhecimento em relação às suas atividades e, conseqüentemente, maior capacidade para definir, segundo os limites da lei, o valor da contribuição devida por cada profissional sujeito à sua fiscalização.²¹⁷

Argumentou, ainda, que não há discricionariedade administrativa, uma vez que o Executivo nada mais fez senão apurar os custos e, com base nestes, fixar o critério quantitativo do tributo, conforme os parâmetros legais.

²¹⁵ Nesse julgado, fora fixada a seguinte tese: “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”.

²¹⁶ Voto do Ministro Edson Fachin na ADI nº 4.697/DF, pág. 16.

²¹⁷ Voto do Ministro Edson Fachin na ADI nº 4.697/DF, pág. 17.

Em suma, por maioria dos votos,²¹⁸ a ação direta de inconstitucionalidade foi julgada improcedente, com fundamento no afastamento da estrita legalidade tributária - “uma visão que vem sendo flexibilizada, quando não superada”²¹⁹ - em benefício do pragmatismo e da razoabilidade.

No RE nº 838.284/SC, sob o rito da repercussão geral (Tema 829), de relatoria do Ministro Dias Toffoli, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela constitucionalidade do art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 6.994/82, que delegou ao CONFEA a possibilidade de estabelecer a taxa referente à Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) até o limite máximo de 5 MVR (Maior Valor de Referência), sem fixar expressamente critérios a serem observados pela regulamentação.

Novamente, a questão girou em torno do diálogo entre a lei e o regulamento. E mais: discutiu-se se a fixação de valor máximo em lei formal denotaria uma legalidade suficiente para cumprir os ditames constitucionais, especialmente no tocante à espécie tributária taxa.

Aduziu-se, no voto do Relator, que, em decorrência da impossibilidade da minuciosa definição legal das atividades compreendidas no exercício do poder de polícia, o legislador poderia se valer de um certo grau de indeterminação para a descrição das taxas. Apoiado na doutrina, o Ministro Dias Toffoli defendeu a utilização de tipos mais abertos para contribuições parafiscais e taxas, salvo para aqueles tributos com características que os aproximem dos impostos, uma vez que se trata de espécie tributária que envolve uma atividade estatal subjacente – deixando ao regulamento a tarefa de melhor apreender a realidade.²²⁰

Segundo o entendimento adotado pelo Min. Toffoli, igualmente ocorre na hipótese dos tributos com função extrafiscal, nos quais os regulamentos exercem

²¹⁸ Na ocasião, foram vencidos os ministros Marco Aurélio Mello e Rosa Weber. Entretanto, a discordância concentrava-se na ausência de pertinência temática entre a emenda parlamentar incorporada à Medida Provisória 536/2011 e o tema das contribuições devidas aos conselhos profissionais em geral.

²¹⁹ “Nesses termos, reputa-se suficientemente determinado o mandamento tributário, para fins de observância da legalidade tributária, na hipótese das contribuições profissionais previstas no diploma

impugnado, tendo em conta as categorias jurídicas da praticabilidade e da parafiscalidade, como próprias dessa espécie tributária.” (Voto do Ministro Edson Fachin na ADI nº 4.697/DF, pág. 17).

²²⁰ Voto do Ministro Dias Toffoli no RE nº 838.284/SC, pág. 9.

importante papel para apreender as diversas notas da realidade, a fim de auxiliar a lei a melhor exercer a sua função. Não obstante a ausência de critério expresso na Lei nº 6.994/1982, as especificidades da taxa, sobretudo sua característica retributiva, já seriam o suficiente para fins constitucionais. O Relator fundamentou o seu argumento a partir da natureza sinalagmática dessa espécie tributária - o que denominou mais tarde de baixa "coatividade".²²¹

Em síntese, por maioria dos votos, o RE n. 838.284 novamente flexibilizou a estrita legalidade tributária, permitindo que atos infralegais dialoguem com aspectos da regra matriz de incidência de um tributo, de modo a complementar as previsões dispostas em lei, a pretexto de viabilizar o cumprimento de suas finalidades.²²²

O voto divergente, em nome do princípio da colegialidade, é enriquecedor ao julgamento e ao tema tratado. O Ministro Marco Aurélio Mello compreendeu que o art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 6.994/82, violou o princípio da estrita legalidade tributária.

Destacando que as taxas também se submetem ao regime constitucional tributário, sobretudo ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB), o Ministro afirmou que, em prestígio à segurança jurídica como limitação ao poder estatal, o contribuinte não pode ficar à mercê da discricionariedade do Estado em matéria fiscal. Sendo assim, de acordo com o voto-vista, “perderia o sentido delegar ao próprio ente tributante a função de fixar um dos elementos essenciais da regra-matriz de incidência”.²²³

Nesse sentido, aduziu que a Constituição Federal estabeleceu taxativamente, em sítios de exceção, as hipóteses que autorizam o Poder Executivo a alterar a alíquota de tributos sem a utilização, para tanto, de lei em sentido formal e material. Afora essas hipóteses, aplica-se a regra geral: a submissão à estrita legalidade tributária.

²²¹ Voto do Ministro Dias Toffoli no RE nº 838.284/SC, pág. 10.

²²² No referido julgamento, fora fixada a seguinte tese: “Não viola a legalidade tributária a lei que, prescrevendo o teto, possibilita ao 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.”

²²³ Voto do Ministro Marco Aurélio Mello no RE nº 838.284, pág. 3.

São as palavras do Ministro Marco Aurélio: “Não há espaço para a utilização de diferentes conotações ao princípio da legalidade. A Lei Maior não o autoriza”. Nesse contexto, o art. 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias prescreveu a revogação de todos os dispositivos normativos que delegavam ou atribuíam competência do Congresso Nacional ao Poder Executivo.²²⁴

Desse modo, o Ministro Marco Aurélio Mello evidenciou que a Lei nº 6.994/1982, analisada em conjunto com a Lei nº 6.496/1977, não descreveu o aspecto quantitativo do tributo, delegando ao Conselho Federal de Engenharia e Agronomia o estabelecimento, desde que respeitado certo teto, a autonomia para quantificar o tributo. Não houve menção alguma ao critério quantitativo. Ao contrário. A previsão apenas da determinação legal quanto ao teto não satisfaz o art. 97, IV, do CTN, que prescreve estar o aspecto quantitativo submetido à lei em sentido formal e material.

Em arremate, o Ministro Marco Aurélio Mello divergiu do voto proferido pelo Ministro Relator, para decidir pela inconstitucionalidade da exigência da taxa para expedição da Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, com fundamento na Lei nº 6.994/1982, considerada a ofensa ao art. 150, I, da CRFB.²²⁵

No RE nº 602.917/RS, sob o rito da repercussão geral (Tema 324), sagrou-se vencedor o voto divergente do Ministro Alexandre de Moraes no sentido de julgar constitucional o art. 3º da Lei 7.798/1989, que prevê a possibilidade do Poder Executivo federal estabelecer valores pré-fixados para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

A controvérsia, *in casu*, resumiu-se na verificação se a hipótese da Lei 7.798/1989, ao estabelecer a possibilidade de o Poder Executivo criar “classes de valores” como referência, invadiu a competência de lei complementar (art. 146, III, “a”, CRFB), violou o artigo 47, II, “a”, do CTN, ou se amesquinhou o princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB).

Para os limites do presente estudo, cumpre-nos dizer que o Supremo Tribunal Federal decidiu que o art. 3º da Lei 7.798/1989 não descumpriu a

²²⁴ Voto do Ministro Marco Aurélio Mello no RE nº 838.284, pág. 5.

²²⁵ Voto do Ministro Marco Aurélio Mello no RE nº 838.284, pág. 6.

legalidade tributária.²²⁶ Segundo o Ministro Alexandre de Moraes, a “doutrina moderna do direito tributário” e a Corte Suprema, diferentemente da “doutrina tradicional do direito tributário, passaram a flexibilizar o princípio da estrita legalidade tributária, admitindo que atos infralegais complementem aspectos da obrigação tributária, desde que a lei fixe os limites à regulamentação pelo Executivo. Nesse sentido, citou o RE 838.284/SC e o RE 343.446/SC, já referidos por nós.

Conforme o voto vencedor, a lei estabeleceu todos os aspectos da hipótese de incidência tributária, delegando ao Poder Executivo somente a possibilidade de esmiuçar o conceito de “valor da operação” para fins de se determinar o *quantum debeatur* a ser pago à título de IPI. Alegou-se que em momento algum ocorreu a alteração da base de cálculo, mas tão somente a instituição de uma técnica de tributação.

Ad argumentandum tantum, afirmou que, mesmo houvesse sido alterada a base de cálculo, ainda assim não haveria inconstitucionalidade. Especificamente, em relação ao IPI, a base de cálculo e a alíquota estão fortemente vinculadas. Logo, argumentou que se a Constituição Federal expressamente possibilitou a alteração da alíquota por ato infralegal, implicitamente também permitiu a alteração da base de cálculo.²²⁷

Por fim, sublinhando que o art. 3º, §1º, da Lei 7.798/1989, fixou limites a serem observados pelos atos infralegais, e afirmou que essa técnica de tributação tem a finalidade de facilitar a tributação e evitar a evasão fiscal. Segundo as palavras do Min. Alexandre de Moraes, “Não percamos de vista, ainda, que a profunda dificuldade de arrecadação, nos moldes originais, causa enorme prejuízo à coletividade, podendo elevar a carga dos demais tributos.”²²⁸

²²⁶ “É constitucional o artigo 3º da Lei 7.798/1989, que estabelece valores pré-fixados para o IPI”

²²⁷ Voto do Ministro Alexandre de Moraes no RE 602.917/RS, pág. 13.

²²⁸ Voto do Ministro Alexandre de Moraes no RE 602.917/RS, pág. 15.

5.2 Críticas aos argumentos utilizados pelo Supremo Tribunal Federal

A partir de agora, estamos aptos a criticar os principais argumentos utilizados para dar supedâneo à flexibilização da regra-princípio da estrita legalidade tributária.

Mas, antes, sublinhe-se que a Corte Maior atua no contexto do progressivo crescimento da importância do Poder Judiciário nas sociedades contemporâneas, sobretudo da relevante função de criar pautas de condutas, seja através do exercício do controle de constitucionalidade, seja por intermédio da fixação de precedentes vinculantes.

Dos seis acórdãos analisados, um é resultado de uma ação direta de inconstitucionalidade (ADI nº 4.697/DF) e os outros seguiram o rito da repercussão geral em recurso extraordinário (RE nº 343.446/SC, RE nº 704.292/PR, RE nº 838.284/SC e RE 602.917/RS). Em ambos os casos, segundo Teresa Arruda Alvim, são hipóteses de decisões com máxima carga normativa – posto já nascerem com o atributo da obrigatoriedade -, sendo cabível a reclamação em caso de descumprimento (art. 988, III e §5º, II, CPC).²²⁹

Por esse motivo, há uma questão de legitimidade a ser satisfeita, o que somente se cumpre mediante árdua fundamentação das decisões (art. 93, IX, CRFB) e de um contraditório mais intenso e efetivo,²³⁰ ainda mais porque essas decisões que envolvem profundos desacordos dentro de uma sociedade deveriam ser resolvidas no Legislativo, e não no Judiciário, segundo a visão de Jeremy Waldron.²³¹

Além disso, nos acórdãos objetos do presente estudo, os ministros da nossa Corte Suprema debruçaram-se sob matéria muito peculiar para o ordenamento jurídico brasileiro: o direito constitucional tributário. Como já referido, o ramo do direito que será aplicado ao caso concreto faz total diferença

²²⁹ ARRUDA ALVIM, Teresa. *Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. pág. 116.

²³⁰ CÂMARA, Alexandre. *Levando os Padrões Decisórios a Sério: Formação e Aplicação de Precedentes e Enunciados de Súmulas*. São Paulo: Grupo GEN, 2017. pág. 6.

²³¹ WALDRON, Jeremy. *Derecho Y Desacuerdos* – Traducción José Luis Martí y Águeda Quiroga. Madrid: Marcial Pons, 2005. pág. XVI.

durante a atividade hermenêutica, especialmente no que diz respeito à liberdade do exegeta em interpretar.

Teresa Arruda Alvim denominou essa realidade de ambientes decisoriais. Conforme a brilhante jurista, a inovação jurisprudencial depende dos princípios e regras de direito material que incidem sobre o objeto da decisão judicial.

O direito tributário brasileiro, nesse sentido, deve ser considerado um ambiente decisório rígido, em razão das regras e princípios constitucionais, especialmente da estrita legalidade, da anterioridade e da capacidade contributiva, norteadores do estatuto do contribuinte. Soma-se a isso o fato do direito tributário nacional enquadrar-se na tradição de uma peculiar rigidez em matéria fiscal. Diferentemente de outros constituintes, o constituinte brasileiro de 1988 desceu a minúcias em matéria tributária, deixando uma fresta estreitíssima de discricção para o legislador infraconstitucional.²³²

Consequentemente, em virtude das características do sistema constitucional tributário, como sistema constitucional parcial, é forçoso que futuras mudanças ocorram apenas pela atuação legislativa - sob a análise constitucional das suas disposições -, e não por via judicial.²³³

Por essa razão, novas noções acerca dos princípios constitucionais tributários devem ser analisadas com extrema cautela. Não é tarefa fácil, por exemplo, alterar o significado da regra-princípio da estrita legalidade tributária, a fim de flexibilizá-la. Há de se ater, antes, à tradição construída sobre a legalidade, especialmente em nosso constitucionalismo.

A distância de tempo faz o intérprete consciente dos seus próprios preconceitos, ao mesmo tempo em que viabiliza a elucidação das verdadeiras pré-compreensões. "Nesse sentido, uma consciência formada hermeneuticamente terá de incluir também a consciência histórica",²³⁴ sempre sob o compromisso de um constante processo de revisão dos pré-juízos.

²³² ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. pág. 18.

²³³ ARRUDA ALVIM, Teresa. *Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. pág. 44.

²³⁴ GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método: Traços Fundamentais de uma Hermenêutica Filosófica*. Trad. de Flávio Paulo Meurer. Revisão de tradução de Ênio Paulo Giachini. 3ª ed. Rio de Janeiro: Vozes, 1997. pág. 447.

Todavia, e isso é essencial, existem pré-compreensões legítimas - pré-juízos fecundos - que nos são transmitidos por intermédio da tradição.²³⁵ Nessa toada, fora construída uma extensa fundamentação doutrinária e jurisprudencial acerca da legalidade tributária, tratando-a como estrita ou cerrada no Brasil. A questão que deve ser analisada é se, de fato, existem motivos para flexibilizar a estrita legalidade tributária, ou seja, se existem razões para desconsiderar uma longa tradição de limitação ao poder estatal.

Observamos que, em períodos autoritários, a legalidade sofre uma mitigação, seja por meio de mudanças no próprio texto constitucional, seja por intermédio da ausência de efetividade daqueles que a aplicam. É função da Ciência do Direito Tributário atentar-se aos retrocessos do *common ground* civilizatório, conquistado a duras penas, reagindo aos eventuais vilipêndios contra as regras e princípios constitucionais tributários.

A Constituição de 1988 privilegiou os instrumentos de limitação ao poder estatal, ao mesmo tempo em que alçou a legitimação democrática dos atos políticos à uma das finalidades mais importantes do Estado Democrático de Direito brasileiro.

Nesse contexto, com o escólio em Alberto Xavier, o princípio da legalidade se desdobra em outros dois princípios: o princípio da reserva de lei, que expressa uma garantia aos particulares contra as intervenções do poder estatal, e, concomitantemente, prescreve a condição da autorização legal para que qualquer ato do Estado seja apto a invadir os direitos da propriedade e liberdade do cidadão; e o princípio da preeminência da lei, segundo o qual, privilegiando a *volonté générale*, disciplina que todo ato da Administração Pública deve ser invalidado na hipótese de contrariar a lei.²³⁶

Mas a legalidade tributária no Brasil, em razão do princípio da segurança jurídica, obtém um *plus*: a estrita legalidade tributária ou a reserva absoluta de lei formal.

Segundo Alberto Xavier, a reserva absoluta da lei tem duplo destinatário: primeiro, volta-se ao legislador, uma vez que o obriga a descrever, de forma

²³⁵ GRONDIN, Jean. *Hermenêutica*. Trad. de Marcos Marcionilo. São Paulo: Parábola Editorial, 2012. pág. 69.

²³⁶ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. pág. 14.

rigorosa, os comandos legislativos em matéria tributária. Segundo, ao magistrado ou administrador, obrigando-os a buscarem eliminar os subjetivismos na aplicação da lei tributária. Por um lado, há a proibição da analogia. Por outro lado, há a proibição da discricionariedade.²³⁷

Para a instituição de um tributo, portanto, a estrita legalidade tributária prescreve que todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária sejam previstos em lei. O legislador deve descrever, minuciosamente, sob pena de inconstitucionalidade, a menção genérica de um acontecimento factual no tempo e espaço, leia-se a hipótese de incidência tributária - critérios material, temporal e espacial -, bem como o conseqüente da norma jurídica tributária, inclusive os sujeitos ativo e passivo (critérios pessoal), assim como a base de cálculo e alíquota (critério quantitativo) do tributo.²³⁸

Nesse sentido, aplicando a teoria de Humberto Ávila, a estrita legalidade tributária expressa-se no plano normativo como regra através do dever comportamental voltado ao Poder Legislativo, obrigando-o a obedecer ao devido processo legislativo quando instituir ou aumentar tributos, e, também, a descrever minuciosamente os critérios da regra-matriz de incidência tributária.

Ao mesmo tempo, reflexamente, prescreve o comportamento do magistrado ou do administrador, obrigando-os a buscarem eliminar os subjetivismos na aplicação da lei tributária, e, ainda, proibindo diretamente ao Poder Executivo a instituição ou o aumento de tributos por ato próprio.

A estrita legalidade-princípio, por sua vez, não destaca o aspecto comportamental, mas, ao contrário, ressalta seu aspecto teleológico. Expressa o dever do Poder Público de alcançar os ideais de previsibilidade e determinabilidade, concretizando os valores da liberdade, segurança jurídica, livre iniciativa etc.²³⁹

Dito isso, de uma forma ou de outra, todos os acórdãos buscam compreender a regra-princípio da estrita legalidade tributária, cujo conteúdo encontra-se nos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, da Constituição Federal da

²³⁷ XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. pág. 39.

²³⁸ BARROS CARVALHO, Paulo de. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019. pág. 132.

²³⁹ ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária multidimensional*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pág. 289.

República Federativa do Brasil (CRFB); concretizada no artigo 97 do Código Tributário Nacional (CTN), por força do artigo 146, incisos II e III, da CRFB.

Assim, o cerne da questão no RE nº 343.446/SC, sob relatoria do Min. Carlos Velloso, era se a lei havia tratado dos elementos essenciais do tributo, ou melhor, se previu, de forma satisfatória, todos os elementos capazes de dar ensejo à obrigação tributária, o que, segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, foi a decisão paradigmática que rompeu com a estrita legalidade tributária.

Na verdade, investigar se determinada lei descreveu todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária, e analisar se os conceitos que o legislador se utilizou satisfazem a estrita legalidade tributária, não significa, necessariamente, flexibilizá-la. É equivocado afirmar que todos os defensores da tipicidade cerrada sustentam a regra da determinação absoluta dos conceitos utilizados na lei tributária.

Alberto Xavier, sabiamente, afirma que a indeterminação de um conceito não é questão de natureza, mas de grau. Portanto, para saber se um conceito é determinado ou indeterminado, deve-se, em primeiro momento, analisar sua relação com a segurança jurídica - fundamento do princípio da determinação.

Por essa razão, a indeterminação de um conceito apenas é relevante para o direito tributário quando amesquinhar a segurança jurídica. Se a indeterminação ensejar a participação de elementos estranhos à lei, abrindo espaço para subjetivismos em sua aplicação, logo haverá insegurança jurídica, e, por conseguinte, o princípio da estrita legalidade tributária restará violado.²⁴⁰

O segundo argumento utilizado no RE nº 343.446/SC está diretamente relacionado ao primeiro. O Relator, citando a doutrina norte-americana, referiu-se aos requisitos exigidos para que seja possível uma delegação legal conferida aos atos infralegais.²⁴¹

²⁴⁰ “Numa palavra: a noção de conceito determinado construída, como é sobre a de segurança jurídica - abrange, para além dos conceitos determinados, em sentido estrito, os conceitos lógico-objetivamente determináveis. Só a partir do momento em que a concretização do conceito careça de uma valoração subjetiva, pessoal, do órgão de aplicação do direito é que cessa a univocidade lógica do comando, sem a qual segurança jurídica não há” (XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. pág. 99).

²⁴¹ “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.” (Voto do Ministro Carlos Velloso no RE nº 343.446/SC, pág. 14).

Portanto, caso cumpridas essas condições, a delegação seria constitucionalmente aceita. Lembremos, novamente, a preocupação na importação das teorias estrangeiras para o direito pátrio, acima de tudo no direito tributário brasileiro. Isso porque a carga normativa em matéria tributária na Carta Magna brasileira é muito maior em comparação às outras Constituições, fato que deve ser levado em consideração durante a atividade exegética.

Ademais, o nosso sistema jurídico rechaça regulamentos autônomos e delegados; tão só admite regulamentos executivos, ou seja, aqueles que buscam cumprir "fielmente" os ditames legais (art. 84, IV, CRFB).²⁴²

Sendo um vassalo da lei, o regulamento subordina-se de modo integral aos cânones legais. Trata-se de norma geral e abstrata, criada no âmbito de competência privativa do Chefe do Poder Executivo (ou pelo Ministro, ou pelo Secretário de Estado, ou pelo Secretário de Município), com a finalidade de dar plena eficácia às leis não auto-executáveis.²⁴³

Não são todas as leis tributárias que necessitam de regulamentação, uma vez que muitas emanam plenamente seus efeitos, prescindindo da edição de outras normas jurídicas. Em outras palavras, a lei auto-executável não abre espaço para regulamentação.

A regulamentação, insta salientar, destina-se aos agentes administrativos para que cumpram, da melhor maneira, as disposições legais, ou seja, em vista de assegurarem, da melhor forma, a eficácia da lei.

Ora, como já mencionado, a lei, seja em sentido material, seja em sentido formal, é aquela que tem caráter geral e inova inauguralmente o ordenamento jurídico. Em outros termos, a lei é ato normativo que apresenta duas características: a generalidade e a novidade. O regulamento também guarda o atributo de generalidade e de modificação do ordenamento jurídico,

²⁴² Segundo Geraldo Ataliba, "Regulamento é ato administrativo normativo, veiculado por decreto, expedido no exercício da função regulamentar, contendo disposições, dirigidas aos subordinados do editor, regulando (disciplinando) o modo de aplicação das leis administrativas, cuja execução lhe incumbe." (ATALIBA, Geraldo. *Liberdade e poder regulamentar*. Revista de informação legislativa, v. 17, n. 66, p. 45-74, abr./jun. 1980. pág. 50).

²⁴³ Conforme os ensinamentos de Roque Carrazza: "o que se põe em pauta, pois, é que os regulamentos, sempre *secundum legem*, têm por objeto a aplicação, pura e simples, da lei tributária não auto-executável, completando-a nas minúcias que fugiram à pena (não ao espírito) do Legislativo. [...]" (CARRAZZA, Roque Antônio. *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. pág. 105).

porém, por estar totalmente sob o império da lei, não o modifica de forma inaugural - como dá-se com a lei.²⁴⁴

Entendimento em sentido contrário provoca a contaminação da função legislativa pela função executiva, segundo Jeremy Waldron. De acordo com o jusfilósofo neozelandês, é forçoso que toda e qualquer manifestação do Poder Executivo seja precedida por uma fase legislativa, realizada no lugar adequado e legítimo para a tomada de decisões políticas: no parlamento representativo.²⁴⁵

Além disso, vale lembrar que o art. 97, III, do CTN, alinhado ao princípio da estrita legalidade tributária, prescreve caber ao legislador, e não ao administrador, a função de descrever o fato imponible.

Sendo assim, a análise da legalidade tributária deve girar em torno, primeiro, se a lei descreveu todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária. Segundo, se os conceitos utilizados pelo legislador deram ensejo a subjetivismos durante a aplicação. E, terceiro, se a lei deu margem tão só à sua regulamentação executiva, ou seja, em vista de apenas assegurar a melhor eficácia dos ditames legais.

Observa-se que o art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212/91 é incompatível com a estrita legalidade tributária, porquanto delegou de maneira integral ao regulamento a definição dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”.

Além do mais, a lei não firmou nenhum parâmetro para a atuação do regulamento, abrindo ampla margem de subjetivismo durante a sua aplicação, e caracterizando autêntico regulamento delegado – proibido em nosso ordenamento jurídico.

Consequentemente, o referido dispositivo normativo deveria ser julgado inconstitucional pelo STF, por afrontar a estrita legalidade tributária.

No RE nº 704.292/PR, não obstante a expressa menção à flexibilização da estrita legalidade tributária, caminhou bem o Supremo Tribunal Federal em

²⁴⁴ BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. Vol. 1. Introdução. 3ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010. pág. 262.

²⁴⁵ São as palavras de Waldron: "*What is important, from the separation- of- powers point of view, is that there be a legislative stage to the enforcement of administration policy, and that the integrity of that stage be protected against encroachment both as a matter of process and as a matter of mentality by other stages of governance. [...]*" (WALDRON, Jeremy. *Political political Theory: essays on Institutions*. Harvard University Press, 2016. pág. 70).

decidir pela inconstitucionalidade da atribuição conferida aos conselhos profissionais para definir o valor da contribuição anual por intermédio de ato infralegal.

Segundo o entendimento da Corte Suprema, e valorizando a estrita legalidade tributária, a lei não fixou o aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária, imprescindível para quantificar o valor dessa contribuição de interesse de categoria profissional, e por esse motivo, o regulamento deixou de subordinar-se à lei, violando, assim, o disposto arts. 5º, inciso II, e 150, inciso I, da CRFB; e o art. 97 do CTN.

Foi correta a compreensão do STF, porquanto deixar de descrever um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária viola a estrita legalidade tributária como regra, pois o legislador deixou de cumprir seu dever, e descumpre a estrita legalidade tributária como princípio, por não satisfazer os ideais de previsibilidade e determinabilidade.

Na ADI nº 4.697/DF, de relatoria do Ministro Edson Fachin, o Supremo Tribunal Federal buscou flexibilizar a regra-princípio da estrita legalidade tributária em prol dos princípios da praticabilidade e da razoabilidade.

Esse julgamento é um excelente exemplo daquilo que Lenio Streck denominou de pamprinciologismo, ou seja, ao alvedrio da legalidade, utiliza-se de diversos princípios para a resolução de determinados problemas concretos.²⁴⁶

Como referido anteriormente, a teoria dos princípios de Humberto Ávila - ao invés da teoria de Robert Alexy - é mais adequada às vicissitudes da realidade brasileira, ao melhor racionalizar o método da ponderação. Ao mesmo tempo, a teoria proposta por Ávila valoriza as regras constitucionais - qualificadas como decisões de pré-ponderações do constituinte originário.

Seguimos, também, o entendimento de Roque Carrazza, no sentido de que a Constituição Federal de 1988 mitigou o princípio da estrita legalidade tributária por intermédio dos incs. I, II, IV e V, §1º, art. 153, CRFB. Todavia, em momento algum excepcionou a estrita legalidade tributária. Esta mantém-se hígida ao longo de todo o texto constitucional. Desse modo, a decisão do

²⁴⁶ STRECK, Lenio Luiz. *A Interpretação da Constituição no Brasil: um Breve Balanço Crítico*. Revista Paradigma, Ribeirão Preto-SP, a. XVII, n. 21, p. 2-35, jan./dez. 2012. pág. 9.

constituente originário deve ser levada em consideração durante a atividade exegética.

Em outros signos, seja como regra, seja como princípio, a rigidez e a precípua função de limitação ao poder estatal do sistema constitucional tributário impõem um hercúleo ônus argumentativo ao intérprete para flexibilizar ou afastar a estrita legalidade tributária.

Sendo assim, o Supremo Tribunal Federal deveria ter levado em consideração as particularidades da nossa Constituição Federal em matéria fiscal, sobretudo no que concerne à estrita legalidade tributária, inserta no contexto da tradição da limitação ao poder estatal.

Acreditamos que o ônus argumentativo não foi satisfeito para afastar a prescrição da estrita legalidade tributária como regra, isto é, os motivos da decisão não foram o bastante para anular o dever comportamental do legislador de descrever minuciosamente os critérios da regra-matriz de incidência tributária, e muito menos a proibição ao Poder Executivo de instituir ou aumentar tributos por ato infralegal.

Argumentar que o próprio conselho teria maior conhecimento e maior capacidade para definir o valor da contribuição devida por cada profissional sujeito à sua fiscalização, ainda que dentro dos parâmetros legais, não é o suficiente para afastar séculos de tradição civilizatória da legalidade tributária.

A razão de ser da legalidade tributária encontra-se justamente na limitação ao poder estatal, especialmente ao Poder Executivo, para fazer valer o direito fundamental dos contribuintes de somente serem compelidos a pagar tributos sob seu consentimento, ainda que indiretamente, por intermédio de seus representantes.

Por fim, aduzir que não há discricionariedade administrativa, porquanto o Executivo apenas apura os custos e, com base nestes, fixa o critério quantitativo do tributo, conforme os parâmetros legais, é uma contradição em termos. Fixar o critério quantitativo, além de ser tarefa tipicamente legislativa, requer certo grau de discricionariedade. A apuração dos custos, ainda que balizados por parâmetros legais, não ocorre de modo puramente aritmético. Logo, há discricionariedade administrativa, violando os arts. 5º, inciso II, e 150, inciso I, da CRFB; e o art. 97 do CTN. Portanto, deve ser considerada inconstitucional.

No RE nº 838.284/SC, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, o Supremo Tribunal Federal lançou mão de um novo argumento: em razão da natureza tributária da taxa, a fixação de valor máximo em lei formal denotaria uma legalidade suficiente para cumprir os ditames constitucionais.

Segundo a compreensão do Relator, apoiado na doutrina e jurisprudência espanhola, as taxas são consideradas de baixa coatividade, de natureza retributiva e sinalagmática. Por conseguinte, são espécies tributárias que admitem um certo grau de indeterminação para a sua descrição, inclusive prescindem de critério quantitativo expresso na lei.

Como já mencionado diversas vezes no presente estudo, é necessário cautela na importação de teorias estrangeiras para o direito tributário brasileiro. Nosso sistema constitucional tributário guarda características muito peculiares em relação às outras constituições.

De acordo com o Mestre Geraldo Ataliba, diferentemente dos constituintes franceses, alemães, espanhóis etc., “[...] o constituinte brasileiro esgotou a disciplina da matéria tributária, deixando à lei, simplesmente, a função regulamentar [...]”²⁴⁷

O voto divergente do Ministro Marco Aurélio Mello é muito elucidativo para o que queremos dizer. Primeiro, as taxas igualmente se submetem ao regime constitucional tributário, sobretudo à estrita legalidade tributária (art. 150, I, CRFB).²⁴⁸

Segundo o Ministro, a Constituição Federal fixou taxativamente, e excepcionalmente, as hipóteses que autorizam o Poder Executivo a alterar a alíquota de tributos, sem a utilização, para tanto, de lei. Assim, salvo essas hipóteses, aplica-se a regra geral da estrita legalidade tributária.²⁴⁹

Dessa forma, afirma corretamente o Ministro Marco Aurélio que a Lei nº 6.994/1982, analisada em conjunto com a Lei nº 6.496/1977, não satisfaz o art. 97, IV, do CTN, porquanto, em momento algum, mencionam o critério quantitativo, delegando ao Conselho Federal de Engenharia e Agronomia a autonomia para quantificar o tributo.

²⁴⁷ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. pág. 18.

²⁴⁸ Voto do Ministro Marco Aurélio Mello no RE nº 838.284, pág. 3.

²⁴⁹ Voto do Ministro Marco Aurélio Mello no RE nº 838.284, pág. 5.

Novamente, trata-se de hipótese que abriu ampla margem de subjetivismo durante a aplicação da lei fiscal, além de caracterizar autêntico regulamento delegado – inadmissível em nosso ordenamento (art. 84, IV, CRFB).

A lei que instituiu a taxa para expedição da Anotação de Responsabilidade Técnica, portanto, ofende os arts. 5º, inciso II, e 150, inciso I, da CRFB; e o art. 97 do CTN.

No RE nº 602.917/RS, a Corte Suprema lançou mão de argumentos já analisados anteriormente. Entretanto, o voto vencedor, proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes, acrescentou que em momento algum ocorreu a alteração da base de cálculo, mas tão somente a instituição de uma técnica de tributação. E, mesmo que houvesse alteração, a base de cálculo e a alíquota estão fortemente vinculadas no IPI. Consequentemente, afirmou que se a Constituição Federal expressamente possibilitou a alteração da alíquota por ato infralegal, implicitamente também permitiu a modificação da base de cálculo.

Acreditamos que o argumento não procede. A flexibilização da estrita legalidade tributária, no caso do IPI, é exceção posta pelo constituinte originário e aplica-se apenas à alíquota (inc. IV, §1º, art. 153, CRFB), logo segue o *topói* que a exceção deve ser interpretada restritivamente.²⁵⁰

Ademais, sobre a alegação da Constituição permitir implicitamente a modificação da base de cálculo por sua suposta vinculação com a alíquota, cabe a indagação, então, da possibilidade da alteração do critério material por estar vinculado à base de cálculo?!²⁵¹ Certamente, a resposta é negativa. Em uma palavra: não há justificativa para interpretar a exceção do inc. IV, §1º, art. 153, CRFB, de forma ampliativa.

Igualmente, a criação dos valores pré-fixados para o IPI, como técnica de tributação que encontra sua justificativa em facilitar a exação e evitar a evasão fiscal, parece-nos um argumento consequencialista. A dificuldade de

²⁵⁰ SAMPAIO JR., Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001. pág. 291.

²⁵¹ São célebres as lições de Paulo de Carvalho ao explicar as três funções da base de cálculo, sobretudo, para o que nos interessa, a última função: “a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.” (BARROS CARVALHO, Paulo de. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019. pág. 413).

arrecadação e o consequente prejuízo à coletividade, além da possibilidade da elevação da carga dos demais tributos, não é motivo, sob o viés jurídico, para flexibilizar a estrita legalidade tributária.

Como destacado por Humberto Ávila, o consequencialismo é uma estratégia argumentativa que altera o conteúdo ou a eficácia da lei em benefício das consequências práticas que o intérprete deseja promover ou impedir.²⁵²

Em prol das consequências sociais, econômicas e políticas o argumento consequencialista abandona os princípios fundamentais imediatamente aplicáveis à matéria, impede a produção dos efeitos diretamente produzidos sobre os bens jurídicos protegidos pelos direitos fundamentais ou altera a estrutura normativa diretamente aplicável ao caso concreto.

No caso em análise, o Supremo Tribunal Federal modificou a estrutura normativa da estrita legalidade tributária como regra, adotada pelo constituinte originário, substituindo-a pela estrutura normativa de princípio, porque a perda da arrecadação não seria levada em consideração na primeira estrutura normativa.

Além disso, em razão dessa substituição, afastou o dever comportamental do legislador de descrever, rigorosamente, os comandos legislativos em matéria tributária, e, também, suprimiu o dever do administrador para eliminar os subjetivismos na aplicação da lei tributária.

Ora, o contribuinte não pode ser surpreendido por consequências jurídicas das quais não poderia prever, sob a justificativa do julgador perseguir uma finalidade que considere relevante. Isso porque o legislador descreve, abstratamente, a aplicação de uma consequência jurídica quando ocorrer determinado fato no mundo social. Caso essa consequência não seja concretizada, não será possível ao indivíduo planejar e executar seus projetos de vida de forma autônoma.

²⁵² ÁVILA, Humberto. Constituição, Liberdade e Interpretação. São Paulo: Malheiros, 2019. pág. 52.

Em outros termos, quando o aplicador do direito modifica ou rompe o texto legal, sobretudo o texto da Constituição,²⁵³ em nome de consequências não previstas no ordenamento jurídico, viola gravemente a estrita legalidade tributária como princípio e o correlato dever do Poder Público de alcançar os ideais de previsibilidade e determinabilidade, deixando de concretizar a liberdade, a segurança jurídica, a proteção à boa-fé e a dignidade humana do contribuinte.

São as palavras de Humberto Ávila, segundo o qual o contribuinte deve ser capaz de "saber sobre o que decidir, de querer conscientemente decidir em determinado sentido e de arcar responsabilmente com as consequências de sua decisão."²⁵⁴

Por esse motivo, afirmamos que o argumento consequencialista que flexibiliza a estrita legalidade tributária em benefício do aumento da arrecadação trata o ser humano como meio, impedindo que o mesmo se autodetermine, amesquinando, assim, a sua dignidade humana (art. 1º, III, CRFB). É imperativo, pela tradição histórica com gênese na filosofia kantiana, que o ser humano seja sempre um fim em si mesmo, e nunca simplesmente um meio.

Fato é que os limites semânticos do texto da Constituição exercem uma função de bloqueio ao protagonismo judicial.²⁵⁵ O exegeta está vinculado ao texto normativo, que é ponto de partida para a atividade hermenêutica. Dessarte, não é dado aos ministros do Supremo Tribunal Federal a função de alterar o significado da estrita legalidade tributária, flexibilizando-a, ainda mais no ambiente decisório rígido do direito tributário.

Sendo assim, o art. 3º da Lei 7.798/1989, que prevê a possibilidade do Poder Executivo federal estabelecer valores pré-fixados para o IPI também deve ser considerada inconstitucional, por violar os arts. 5º, inciso II, e 150, inciso I, da CRFB; e o art. 97 do CTN.

²⁵³ HESSE, Konrad. Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. 20ª ed. alemã. trad. de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. pág. 70.

²⁵⁴ ÁVILA, Humberto. Constituição, Liberdade e Interpretação. São Paulo: Malheiros, 2019. pág. 61.

²⁵⁵ STRECK, Lenio Luiz. Verdade e Consenso: Constituição, Hermenêutica e Teorias Discursivas. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. pág. 53.

Considerações finais

Em conclusão, a estrita legalidade tributária deve ser analisada sob a óptica histórica da tradição que traduz uma progressiva limitação ao poder do Estado que levou séculos para ser construída.

Quando o *Dasein* do intérprete entra em contato com o *Dasein* dos arts. 5º, II; 146, II e III; e 153, § 1º, CRFB, ele não se relaciona com um texto qualquer, mas com uma série de pré-compreensões que devem ser classificadas em legítimas e ilegítimas. Apartá-las, entretanto, é tarefa árdua que deve traduzir-se em intensa fundamentação, ainda mais quando o exegeta coincide com o Supremo Tribunal Federal, responsável por estabelecer diversas pautas de condutas para a sociedade brasileira.

Mas analisamos que essa intensa fundamentação não foi satisfeita por nossa Corte Suprema nos julgamentos que buscaram flexibilizar a estrita legalidade tributária. Basicamente, uma premissa fundamental foi posta pelos ministros nos referidos julgamentos, principalmente com fundamento na doutrina alemã: a estrita legalidade tributária é um princípio e, conseqüentemente, deve ser flexibilizada em prol de outros valores constitucionais.

Desse ponto de partida, o Supremo Tribunal Federal retirou diversas conclusões: (i) não mais é necessário que o legislador descreva, minuciosamente, todos os critérios da regra-matriz de incidência do tributo; (ii) basta que o legislador descreva suficientemente os critérios que deem ensejo à obrigação tributária; (iii) a lei pode delegar aos regulamentos a tarefa de completar e precisar os critérios da norma jurídica tributária; (iv) a estrita legalidade tributária deve ser mitigada em razão da natureza de certos tributos, ainda que fora das hipóteses previstas dos incs. I, II, IV e V, §1º, art. 153, CRFB, a exemplo das taxas; e (v) a delegação legal de alterar a base de cálculo por regulamento é técnica de tributação que encontra sua justificativa em facilitar a exação e evitar a evasão fiscal.

Sobre o ponto de partida fundamental, tivemos a oportunidade de analisar que a estrita legalidade tributária é, acima de tudo, uma regra voltada ao legislador e ao administrador, com fundamento direto nas opções assumidas pelo Constituinte originário. E que, por conseguinte, tais escolhas devem ser respeitadas pelo intérprete, ao qual não é dada a possibilidade de romper com o texto constitucional.

Com fundamento na doutrina de Humberto Ávila, à superação ou flexibilização das regras impõe-se um hercúleo ônus argumentativo, sobretudo ante à intensa carga normativa em matéria tributária na CRFB/88. Por esse motivo, importar teorias estrangeiras sem maiores meditações é um equívoco que vem sendo de prática comum na doutrina e jurisprudência. E mesmo como

princípio, a estrita legalidade tributária prescreve ao legislador a tarefa de alcançar os ideais de previsibilidade e determinabilidade, concretizando os valores da liberdade, segurança jurídica, livre iniciativa, o que não ocorre quando flexibilizasse a estrita legalidade tributária.

Assim, o legislador deve, sim, descer a minúcias quando descrever os critérios da regra-matriz de incidência tributária. E a ele não é devido delegar funções aos regulamentos, porquanto nosso ordenamento jurídico somente aceita regulamentos executivos, e nunca autônomos ou delegados (art. 84, IV, CRFB).

Além disso, salvos as exceções postas na própria Constituição, todos os tributos submetem-se ao mesmo regime tributário, inclusive as taxas. E acreditamos que o quinto e último argumento é consequencialista, porque flexibilizar a estrita legalidade tributária em benefício do aumento da arrecadação é o mesmo que tratar o ser humano como meio. Impede que o contribuinte se autodetermine ao obstar que o mesmo preveja as consequências práticas das suas escolhas, vilipendiando, assim, a sua dignidade humana (art. 1º, III, CRFB). É imperativo, pela tradição histórica com gênese na filosofia kantiana, que o ser humano seja sempre um fim em si mesmo, e nunca simplesmente um meio.

Enfim, a estrita legalidade tributária identifica-se como um dos elementos do estatuto do contribuinte. É direito fundamental de primeira dimensão, positivado na Constituição da República Federativa do Brasil (arts. 5º, II, e 150, I, ambos da CRFB). Trata-se de patrimônio digno de ser preservado, construído pela tradição histórica da limitação ao poder estatal. Flexibilizar a estrita legalidade tributária é retroceder, é violar o *common ground* civilizatório. Desconsiderá-la é sinônimo de amesquinhar os ditames da Constituição da República Federativa do Brasil.

Referências Bibliográficas

ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais - tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALEXY, Robert. Conceito e Validade do Direito. Organização Ernesto Galzón Valdés; Tradução Garcélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

ALEXY, Robert tradução Luis Afonso Heck. Constitucionalismo Discursivo. 2ª ed rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

ALEXY, Robert; DREIER, Ralf. Statutory Interpretation in the Federal Republic of Germany. In: SUMMERS, Robert S.; MACCORMICK, Neil (Ed.). Interpreting Statutes. Aldershot: Dartmouth, 1991.

ATALIBA, Geraldo. Poder regulamentar do executivo. Revista de Direito Público RDP 57-58/184 jan.-jun./1981.

ATALIBA Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: ed. RT, 1968.

ATALIBA, Geraldo. Reeleição das Mesas do Legislativo. Revista de Informação Legislativa. Brasília a. 18 n. ° 69, jan./mar.

ATALIBA, Geraldo. Liberdade e poder regulamentar. Revista de informação legislativa, v. 17, n. 66, p. 45-74, abr./jun. 1980.

ARRUDA ALVIM, Teresa. Modulação: na alteração da jurisprudência firme ou de precedentes vinculantes. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. pág. 44.

ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). Princípios e limites da tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios – da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

ÁVILA, Humberto. Competências Tributárias: um Ensaio Sobre a sua Compatibilidade com as Noções de Tipo e Conceito. São Paulo: Malheiros, 2018. pág. 21.

ÁVILA, Humberto. Constituição, Liberdade e Interpretação. São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA, Humberto. Competências Tributárias: um Ensaio Sobre a sua Compatibilidade com as Noções de Tipo e Conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios – da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. Neoconstitucionalismo: entre a Ciência do Direito e o Direito da Ciência Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE). Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 17, janeiro/fevereiro/março, 2009.

ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). Princípios e limites da tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005,

ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios – da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

ÁVILA, Humberto. Moralidade, Razoabilidade e Eficiência na Atividade Administrativa. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, no. 4, outubro/novembro/dezembro, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários à Constituição do Brasil (Promulgada em 5 de outubro de 1988). 4ª volume. Tomo I. Arts. 44 a 69. São Paulo: Saraiva, 1995.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Discricionariedade e Controle Jurisdicional*. 2ª ed. 10ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. Princípios Gerais de Direito Administrativo. Vol. 1. Introdução. 3ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 7ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 7ª. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016.

BARBOSA, Rui. Comentários & Constituição brasileira, coligidos por PIRES, Homero, Rio de Janeiro, 1934.

BARBOSA, Rui. Oração aos Moços. Rio de Janeiro: Edições de Ouro, 1964.

BARROS CARVALHO, Paulo de Curso de Direito Tributária, 30 ed, São Paulo: Saraiva, 2019.

BANKOWSKI, Zenon; MACCORMICK, Neil. Statutory Interpretation in the United Kingdom. In: MACCORMICK, D. Neil; SUMMERS, Robert S. (Coord.). Interpreting Statutes: a comparative study. Aldershot: Dartmouth, 1991.

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BRITTO, Carlos Ayres. Teoria da Constituição. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CÂMARA, Alexandre. Levando os Padrões Decisórios a Sério: Formação e Aplicação de Precedentes e Enunciados de Súmulas. São Paulo: Grupo GEN, 2017.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Dimensões do Ativismo Judicial no STF. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

- CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020.
- CARRIÓ, Genaro. Notas sobre Derecho y Lenguaje. 1ª ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1972.
- CANOTILHO, J.J. Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional / Regina. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- COUTO E SILVA, Almiro do. Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional. São Paulo: Malheiros, 2015.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. A Constituição na Vida dos Povos: da Idade Média ao Século XXI. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- DA SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 41ª ed. ver. atual/ até a Emenda Constitucional n. 99, de 14.12.2017. São Paulo: Malheiros, 2018.
- DWORKIN, Ronald. Freedom's Law: The Moral Reading of The American Constitution. Nova Iorque: Oxford University Press, 1997.
- ELSTER, Jon. Ulises e las Sirenas. Trad. de Juan José Utrilla. Ciudad de Mexico: Fondo de Cultura Económica, 2015.
- FERRAJOLI, Luigi. Poderes Selvagens: a Crise da Democracia Italiana. Trad. de Alexandre Araújo de Souza. São Paulo: Saraiva Jus, 2017.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Curso de Direito Constitucional. 38. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.
- GADAMER, Hans-Georg. Verdade e Método: Traços Fundamentais de uma Hermenêutica Filosófica. Trad. de Flávio Paulo Meurer. Revisão de tradução de Ênio Paulo Giachini. 3ª ed. Rio de Janeiro: Vozes, 1997.
- GIACOMUZZI, José Guilherme. Estado e Contrato: Supremacia do Interesse Público" Versus" Igualdade, um Estudo Comparado sobre a Exorbitância no Contrato Administrativo. 1º ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura 'sui generis'). São Paulo: Dialética, 2000.
- GRECO, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro. Revista da PGFN, ano 1 número 1, jan/jun. 2011.
- GRONDIN, Jean. Hermenêutica. Trad. de Marcos Marcionilo. São Paulo: Parábola Editorial, 2012.
- HÄBERLE, Peter. Hermenêutica Constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição – contribuição para a interpretação pluralista e procedimental da Constituição. Trad. de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Fabris, 1997.
- HEIDEGGER, Martin. Ser e Tempo. Trad. de Marcia Sá Cavalcante. 10ª ed. Rio de Janeiro: Vozes; São Paulo: Editora Universitária São Francisco, 2015.
- HESSE, Konrad. A Força Normativa da Constituição. Trad. de Gilmar Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991
- HESSE, Konrad. Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. 20ª ed. alemã. trad. de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor.

HOBBS, Thomas. *Leviatã*. Trad. de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Abril, 1997.

HOLMES, Stephen; Sunstein, Cass r. *O Custo dos Direitos: Porque a Liberdade Depende dos Impostos*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

LA TORRE, Massimo; PATTARO, Enrico; TARUFFO, Michele. *Statutory Interpretation in Italy*. In: MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert. (Coord.). *Interpreting statutes: a comparative study*. Aldershot: Dartmouth, 1991.

LOCKE, John. *Segundo tratado sobre o governo civil: ensaio sobre a origem, os limites e os fins verdadeiros do governo civil*. Trad. de Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Petrópolis: Vozes, 1994.

MARWELL, Kenneth. GARCIA, Maria. 1789: Inconfidência Mineira, a Revolução Francesa no Brasil. *Tributação e o direito à liberdade*. *Revista de Direito Constitucional e Internacional* | vol. 71/2010.

MONTESQUIEU. *O Espírito das Leis*. Trad. de Pedro Vieira Mota. São Paulo, OLBRECHTS-TYTECA, Lucie; PERELMAN, Chaïm. *Tratado de Argumentação*. São Paulo: Piaget, 2006.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PECZENICK, Aleksander, BERGHOLZ, Gunnar. *Statutory Interpretation in Sweden*. In: MACCORMICK Neil; SUMMERS, Robert S. (Coord.). *Interpreting Statutes: A Comparative Study*. Aldershot, 1991.

PINTO, Tiago Gomes Carvalho. *O Princípio da Praticidade no Direito Tributário e a Eficiência da Administração Pública*. Belo Horizonte: Fundac-BH, 2008. pág. 155).

PONTES DE MIRANDA. *Introdução à Política Científica*. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *O Contrato Social*. Trad. de Antonio de Pádua Danesi. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais: Uma Teoria Geral dos Direitos Fundamentais na Perspectiva Constitucional*. 11ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

SARMENTO, Daniel. *Por um constitucionalismo inclusivo: história constitucional brasileira, teoria da Constituição e direitos fundamentais*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277*. São Paulo: IBDT, 2021.

SEABRA FAGUNDES, Miguel. *O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário. Atualização de Gustavo Binenbojm*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

STRECK, Lenio Luiz *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito* 11. ed. rev., atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e Consenso: Constituição, Hermenêutica e Teorias Discursivas*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SUMMERS, Robert S... *Statutory Interpretation in the United States*. In: MACCORMICK, D. Neil; SUMMERS, Robert S. (Coord.). *Interpreting Precedents: a Comparative Study*. Aldershot: Dartmouth. 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico. Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 4, nov/dez 2005, jan 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TROPER, Michel; GRZEGORCZYK, Christophe; GARDIES, Jean-Louis. Statutory Interpretation in France. In: MACCORMICK, D. Neil; SUMMERS, Robert S. (Coord.). Interpreting Precedents: a Comparative Study. Aldershot: Dartmouth, 1991.

XAVIER, Alberto. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

WALDRON, Jeremy. The Core of the Case Against Judicial Review. The Yale Law Journal, 2006.

WALDRON, Jeremy. Derecho Y Desacuerdos – Traducción José Luis Martí y Águeda Quiroga. Madrid: Marcial Pons, 2005.

WALDRON, Jeremy. A Dignidade da Legislação. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

WALDRON, Jeremy. The Core of the Case Against Judicial Review. The Yale Law Journal, 2006.

WALDRON, Jeremy. Political political Theory: essays on Institutions. Harvard University Press, 2016.