

O decreto-lei em matéria tributária

GLACY FERNANDES PEDRA

Professora-Adjunta de Direito Tributário
na Faculdade de Direito da Universidade
Federal de Pelotas (RS)

Já é cediça a afirmação de que a Constituição federal não cria tributos. E isso porque tem por objetivo discriminar as rendas públicas, outorgando competências tributárias às diversas pessoas políticas em que se divide o País.

Da mesma forma, a lei complementar tributária não institui imposições fiscais porque tem as funções que lhe são atribuídas pelo § 1º do art. 18 do texto supremo.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que instituiu o Código Tributário Nacional, embora votada como lei ordinária, tem eficácia de lei complementar, posto que veicula normas gerais de direito tributário articuladas sistematicamente, de forma a permitir que o sistema constitucional tributário se desenvolva com maior racionalidade.

A época de sua elaboração, sob a égide da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, não havia o comando hoje inserto no § 1º do art. 18, mandamento que atribuiu ao Código Tributário Nacional força de lei complementar, eis que só poderá ser revogado por lei dessa natureza.

Dentre as diversas modalidades de atos normativos que integram o processo legislativo é, sem dúvida alguma, a lei ordinária o instrumento hábil por excelência para gerar e incrementar tributos, salvo as exceções que o próprio texto constitucional elencou.

É o princípio áureo da legalidade segundo o qual “não há tributo sem prévia lei” ou “no taxation without representation”, já encampado pela Magna Carta inglesa de 1215 e daí albergado por todas as Constituições democráticas.

Entretanto, essa matéria não é pacífica na doutrina brasileira. Há estudiosos de peso que visualizam no decreto-lei, por força do que dispõe o art. 55, item II, da Constituição federal, uma espécie de ato normativo capaz de conceber exações fiscais.

A par disso, verifica-se que a jurisprudência também se inclina nesse sentido.

E é contra essa doutrina e jurisprudência, **data maxima venia**, que nos opomos e de forma veemente.

O contexto constitucional repugna a aceitação do decreto-lei como fonte geradora e majoradora de tributos, embora integre ele o processo legislativo e em que pese à redação do art. 55, item II, através do qual o Presidente da República, em casos de urgência e interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre finanças públicas, inclusive normas tributárias.

Admitir-se o surgimento de tributo por decreto-lei é conseqüência de uma interpretação meramente literal do dispositivo retromencionado. Em verdade, se o analisarmos de modo isolado, como uma peça solta, sem qualquer preocupação em integrá-lo ao conjunto ao qual pertence, chegaremos a essa conclusão.

Todavia, já se tem afirmado reiteradas vezes que há no Texto Maior “normas-princípios” e simples “regras”. As primeiras, indubitavelmente,

transcendem em importância já que estabelecem diretrizes sobre as quais o sistema se alicerça.

Tais normas-princípios, a exemplo das que consagram a Federação, a tripartição dos Poderes, a autonomia municipal, os direitos individuais, não podem ser desrespeitadas pelo apego a uma interpretação exclusivamente semântica de dispositivos de menor relevância.

Se a exegese gramatical de uma simples regra transgride um ou alguns dos princípios que sustentam o ordenamento jurídico, cumpre examiná-lo sob a luz de um processo interpretativo que permita a perfeita harmonia entre os diversos comandos constitucionais.

O princípio da estrita legalidade da tributação foi previsto no art. 19, inciso I, e cancelado no art. 153, § 29, da Carta Magna.

Endereçado às pessoas políticas de direito público, o art. 19, inciso I, ratifica os princípios da Federação e da autonomia municipal, uma vez que coloca as entidades tributantes em pé de igualdade, impondo-lhes uma forma de vedação a ser paritariamente suportada.

Emergindo o tributo por decreto-lei, desvirtuadas ficam as exigências de equilíbrio que os princípios antes citados preconizam, atribuindo-se privilégios ao governo central em detrimento dos entes regionais e locais. É um mecanismo a atuar como favorecedor da União, única pessoa autorizada a expedir decretos com força de lei.

No capítulo atinente aos direitos e garantias individuais, uma vez mais, o legislador constituinte consagra de modo categórico e taxativo o princípio da estrita legalidade tributária, no § 29 do art. 153.

Aqui o dispositivo é dirigido ao indivíduo, garantindo-lhe tutela jurídica contra os arbitrios do Estado.

Isso significa que o Poder Público só poderá exercer sua competência tributária se e quando amparado pela lei. E ainda mais, somente poderá consumir a cobrança de seu crédito, no exercício financeiro seguinte àquele em que publicou a lei instituidora ou majoradora do tributo, ressalvados os casos excepcionais que a Constituição encartou.

Os princípios republicano, federativo e democrático estão solene e eloqüentemente traçados no limiar de nosso Estatuto Político, ao estabelecer que o Brasil é uma República Federativa, constituída sob o regime representativo onde todo poder emana do povo e em seu nome é exercido.

Em que pese aos percalços, nossa República reflete, pois, a idéia de que o poder dos governantes se embasa no consentimento dos governados. E essa concordância só se manifesta, em verdade, quando o Estado

se expressa através do Poder Legislativo, órgão competente para criar aprioristicamente o direito, e onde se encontram os legítimos representantes do povo, eleitos pelo voto secreto e direto, na precisa redação do art. 39 do texto supremo.

Inaceitável o argumento de que o decreto-lei pressupõe a aprovação ou rejeição pelo Congresso, momento em que se manifestaria a vontade popular. Só seria válido se perdesse a eficácia, inclusive a *ex tunc*, a exemplo do que ocorre na Itália quando o Parlamento deixa de se manifestar, ou não consente expressamente em convertê-lo em lei.

Por outro lado, naquele país as Câmaras podem, ainda, introduzir modificações às normas do decreto.

Entre nós, como o sabemos, a situação é bem diversa. Durante sessenta dias, período esse que poderá ser ampliado em decorrência do que dispõe a recente Emenda Constitucional nº 22, de 26 de junho de 1982 (*), o decreto-lei tem força executiva, não sendo anulados os atos praticados durante sua vigência, se rejeitado.

Nessas circunstâncias outros princípios são violados, ignoradas são as regras da generalidade e igualdade de todos perante a lei. Abalados ficam uma vez mais os alicerces do edifício jurídico.

E sem parar aí atinge-se também o princípio da anterioridade da lei tributária. Entrando em vigor de imediato (§ 1º do art. 55), o decreto-lei que institui tributos novamente estremece a estrutura do sistema jurídico, colocando-o em sério risco.

Reconhecer a idoneidade do decreto-lei para criar tributos ou majorá-los, salvo, quanto à majoração, as exceções que a Lei Suprema arrolou, é atentar, como vimos, ainda que panoramicamente, contra um conjunto de princípios constitucionais de fundamental importância para o perfeito entendimento do direito positivo brasileiro.

Se as Cartas Políticas nacionais têm, ao longo dos anos, deferido ao tributo a categoria de instituto jurídico, incluindo-o, de modo claro e inequívoco, no elenco dos direitos e garantias individuais, não o fizeram certamente com a intenção de dar com uma mão e tirar com a outra. Não visaram, utilizando-nos da metáfora de GERALDO ATALIBA, erguer uma fortaleza para proteger o contribuinte e fechá-la com uma porta de papelão.

(*) Art. 55, § 1.º, do texto constitucional vigente, que remete ao § 3.º do art. 51, segundo o qual: "Na falta de deliberação dentro dos prazos estabelecidos neste artigo e no parágrafo anterior, cada projeto será incluído automaticamente na ordem do dia, em regime de urgência, nas dez sessões subsequentes em dias sucessivos; se, ao final dessas, não for apreciado, considerar-se-á definitivamente aprovado."

O texto constitucional, ao atribuir competência privativa à União para instituir o imposto de importação, exportação, sobre produtos industrializados e contribuições parafiscais, e facultando ao Poder Executivo, nos limites e nas condições estabelecidos em lei, alterar-lhes as alíquotas e bases de cálculo, encartou, taxativa e cristalina, os casos em que admite exceções à estrita legalidade da tributação.

As ditas exceções dizem respeito, conforme se defere da dicção do art. 21, incisos I, II, V, e § 2º, inciso I, exclusivamente ao aumento dos referidos tributos, sendo inadmissível em qualquer hipótese, sob pena de irremediável inconstitucionalidade, que por decreto-lei surjam novas imposições fiscais.

Com relação às inadequadamente chamadas tarifas aduaneiras, aceitamos sem reações a quebra da velha garantia, outorgada aos cidadãos nos Estados de Direito. Os impostos alfandegários estão vinculados aos interesses da política cambial e às flutuações do comércio exterior, sendo natural que disponha o governo de instrumento que lhe permita, a qualquer tempo, manipular a política tributária relativa aos bens de importação e exportação.

As exceções do art. 153, § 29, alcançam, em nosso entender, tão-somente, o princípio da anterioridade da lei, caso contrário não haveria razão para as ressalvas do art. 21.

Assim sendo, mesmo o imposto lançado por motivo de guerra (art. 22) só poderia ser instituído por lei ordinária, lei, contudo, apta a ter eficácia imediata justificada pela especialíssima situação de extrema necessidade que provoca o nascimento do tributo.

Não obstante, no caso de guerra externa, configurando-se obviamente urgência e interesse público relevante, aceitamos a implantação de tributo extraordinário por decreto-lei. As desastrosas conseqüências de um conflito exigem a rápida obtenção de receitas, prescindindo-se da ampla discussão característica das leis ordinárias.

O legislador constituinte não foi feliz na redação do art. 55, item II. Ao empregar o advérbio "inclusive", deixa transparecer a idéia de que não há uma perfeita delimitação entre o campo de abrangência do direito financeiro e do direito tributário.

Desconsiderando tal impropriedade, entendemos que todas as matérias tributárias, exceto a que concerne a implantação de exações fiscais, poderão ser legisladas por decreto-lei, desde que se configurem os requisitos especificados no próprio art. 55, quais sejam **urgência e interesse público relevante**.

Nesse sentido, poderá o Presidente da República expedir decretos-leis normatizando isenções, reduções, lançamento e fiscalização de tributos, transferência da competência residual etc., além das hipóteses constitucionalmente previstas quanto à elevação de imposições fiscais.

Os lindes do decreto-lei em matéria tributária estão, portanto, perfeitamente delineados pela Constituição federal.

Não cerramos os olhos aos defeitos, imperfeições e críticas que atingem o texto supremo e que estão a provocar vibrantes apelos por uma nova Constituinte.

Apesar de todas as arestas, é o texto de que dispomos e sobre ele devemos nos debruçar, interpretando-o como um todo uno, harmônico e coerente.

Só assim garantir-se-á a sobrevivência do regime que depende, fundamentalmente, do respeito à ordem jurídica.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo — **O Decreto-Lei na Constituição de 1967**. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1967.

——— — **Limites Constitucionais do Decreto-Lei em Matéria Tributária**. Curitiba, Paraná, VII Conferência Nacional da Ordem dos Advogados do Brasil, 1978.

BALEEIRO, Aliomar — **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 5ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1977.

——— — **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo, fascículo de aula ministrada no Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1975.

BRITTO, Carlos Ayres — **Inidoneidade do Decreto-Lei para Instituir ou Majorar Tributos**. Belo Horizonte, MG, III Congresso Brasileiro de Direito Constitucional, 1982.

FANUCCHI, Fábio — "Limitações da Competência Tributária", São Paulo, José Bushatsky Ed., in **Comentários ao Código Tributário Nacional**, volume 3, págs. 2 a 40.

FORTES, Fernando José da Silva — "Decreto-Lei em Matéria Tributária", São Paulo, in **Revista de Direito Tributário**, Ed. Revista dos Tribunais, vol. 3, pág. 191, 1978.

MAZZ, Addy — "Principio de Legalidad y Política Fiscal", São Paulo, in **Revista de Direito Tributário**, Ed. Revista dos Tribunais, vol. 3, pág. 97, 1978.

MICHELI, Gian Antônio — **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, trad. MARCO AURÉLIO GRECO e PEDRO LUCIANO MARREY JR., 1978.

PENTEADO, Cássio Jr. — "O Alcance das Ressaivas ao § 29 do Art. 153 da Constituição Federal", São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, in **Revista de Direito Tributário**, vol. 6, pág. 153, 1978.

VILLEGAS, Héctor B. — **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, trad. ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, 1980.