

Democracia e legalidade da tributação na Constituição Federal de 1988

FABIANO ANDRÉ DE SOUZA MENDONÇA

SUMÁRIO

1. A lei como limitação. 2. Os fundamentos da legalidade. 3. Legalidade e democracia. 4. Legalidade e tributação. 4.1. A reserva de lei. 4.2. A exigência de lei formal. 5. Medida provisória e estado de sítio tributário.

1. A lei como limitação

A legalidade é algo que já há séculos permeia a mente do jurista. Desde o século XVIII que se tornou tão ínsita quanto a idéia de legitimidade. Por vezes, tais idéias chegaram a ser tidas por opostas e até mesmo excludentes¹. Todavia, hodiernamente tal raciocínio não procede. E, se bem observado o princípio da legalidade, ver-se-á que a sua força baseia-se, justamente, na sua capacidade de ser o veículo da Justiça.

Desse modo, é imprescindível que se persista na tentativa de buscar-se a sua essência. Pois é justamente na sua natureza principiológica, no seu fundamento constitucional, que está a sua verdadeira interpretação. Aqui, ater-se-á ao campo de ação do Direito Tributário.

Nesse pensar, a Constituição, como moldura do Estado de Direito², desempenhará papel fundamental. Em verdade, falar em princípio significa falar em início, em bases; assim, a Constituição passa a representar o centro de um sistema, com a função de conter as normas basilares deste, entendendo-se por princípios normas especiais, de índole valorativa, que

¹ Fenômeno oposto dá-se na exacerbação da Legalidade culminando com a identificação Lei e Direito.

² FRANCO, Afonso Arinos de Melo. *Direito Constitucional*. p. 66.

exercem especial função no ordenamento jurídico.

Para tanto, é preciso lembrar que a visão do fenômeno jurídico é complexa. Em verdade, o mesmo permite apreciação por seus aspectos fáticos, dogmáticos e filosóficos. Pois é possível o seu enfrentamento por via de seus aspectos fático-sociais, ou seja, da exteriorização do Direito, mediante a Ciência Social do Direito; de seu esquema legal de imposição, por meio da Dogmática Jurídica; e, mediante uma explicação apoiada em postulados metacientíficos, por meio da Filosofia do Direito. Portanto, interdisciplinarmente, sem exasperar a importância de nenhum dos aspectos do jurídico, é que se pode bem perceber o Direito em sua dimensão social ético-científica³.

É o caso, então, de evitar-se uma exagerada ênfase na lei, o que poderia, no Direito Tributário, assemelhar-se mesmo à mera enumeração de cláusulas contratuais do financiamento do Estado, a estabelecer um caráter obrigacional, com unilateralidade no reajuste, visto que a vontade legislativa, apesar de representar o povo, é manifestação estatal.

Não há que se falar, entretanto, em uma supremacia da lei em detrimento dos princípios, pois ambos antes se equivalem, o mesmo ocorrendo com a realidade fática. Em verdade, o que há é que, por trás de toda a influência da norma posta, está atuando “o arquiprincípio da legalidade da tributação”⁴, embasado por uma cogente necessidade fática, qual seja, uma crescente busca de legitimidade, numa atividade, o poder de tributar, sempre arbitrária, aqui no sentido de escolha, decisão. É assim que vai surgir, historicamente, o próprio princípio da legalidade, na luta contra o arbítrio e a injustiça, numa antiga necessidade de legitimidade que justifique uma imposição estatal. Nas palavras de Lopez de Oñate, “o legislador se vale do arbítrio para eliminar o arbítrio”⁵.

A história dos povos está repleta de exemplos acerca do relacionamento poder de tributar—fatos, do que é grande exemplo no Brasil, respeitadas as demais circunstâncias históricas, a Inconfidência Mineira. De fato,

³ SOUTO, Cláudio. *Ciência e ética no Direito*. p. 9-18.

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O Controle da constitucionalidade das leis e o poder de tributar na Constituição de 1988*. p. 319.

⁵ LOPEZ DE ONATE *apud* LEITE JÚNIOR. *O Princípio da legalidade tributária*. p. 24.

essa face do Poder Público é a que possui maior probabilidade de provocar agradabilidade ou desagradabilidade no meio social. Assim, o princípio da legalidade surge como uma verdadeira imposição popular. Como colocado na Magna Carta (1215), *no taxation without representation*⁶.

Entretanto, dada a vastidão e os desafios do tema, com o fim de evitar afirmações vagas e desprovidas de maior conteúdo, o tema foi delimitado no âmbito do Direito Tributário na Constituição Federal Brasileira de 1988. Para tanto, também foi especificada a Doutrina a ser trabalhada, de modo que a ênfase recaiu por sobre os escritos tributários, para uma visão sistematizada do tema, com as necessárias incursões no Direito Constitucional e na Teoria Geral do Direito, relacionando-se, ao final do trabalho, a literatura específica utilizada, de modo a permitir ao leitor uma verificação do raciocínio seguido.

Assim é que a análise partirá do papel desempenhado pelo princípio da legalidade no Sistema Tributário Nacional, da maneira como colocado na Constituição Federal de 1988.

Será essencial, nesse intento, a visão do princípio da legalidade como base de um sistema de Direito Positivo. Como bem dispôs o Constituinte de 88: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (CF, § 5º, II). Como será visto adiante, é a chamada legalidade em sentido genérico.

O citado dispositivo consagra o monopólio da produção normativa pelo Estado Moderno, que, em última análise, reflete-se na própria proibição do *non liquet*. Vale dizer, é a obrigatoriedade de argumentar⁷ por sobre bases preestabelecidas, de modo a proporcionar uma unidade, que pode-se dizer principiológica, a todo o ordenamento jurídico.

Desvinculando-se da identidade entre lei e Direito, será fundamental o papel daquela como veículo onde repousará este⁸. Assim é que se mostra importante perquirir a sua atuação como vetor do elemento democracia para o agrupamento estatal.

⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Direitos humanos fundamentais*. p. 12.

⁷ ADEODATO, João Maurício L. *Filosofia do Direito*. p. 12.

⁸ SZKLAROWSKY, Leon Frejda. *O princípio da legalidade*. p. 15.

2. Os fundamentos da legalidade

Falar no princípio da legalidade é falar das origens do próprio Estado de Direito. Portanto, seu surgimento está gravado no liberalismo, o qual adotou os direitos humanos como principal fundamento.

Como pensar é repensar as origens, nada melhor do que iniciar por examinar as sementes. Em etapas, vejamos os direitos do homem.

O Estado absolutista caracterizou-se, entre outros aspectos, pela inobservância de limites em relação ao indivíduo e suas liberdades, o que, paulatinamente, por via de insatisfações, gerou uma transformação nas estruturas de poder de forma a colocar neste o povo, representado pela burguesia, com a Revolução Francesa, marco desse período.

Todavia, a população não apresenta uma estrutura organizada de exteriorização do poder, como a estatal. Como forma de controlar esse poder surgiu então o princípio da legalidade, por via do constitucionalismo. Em suma, por meio da elaboração de um pacto sócio-político, o poder passava a ser limitado e ter regrado o seu exercício. Um texto passou a servir de limitação ao poder, sendo bastante os seus limites. Era um governo de leis, não dos homens e suas paixões.

Nesse ponto, a influência da tripartição de poderes de Montesquieu operou decisivo papel. De fato, foi por meio da separação orgânica dos poderes que primeiro se viabilizou esse desejo, trazendo a limitação do poder pelo próprio poder. O Estado, assim, deveria submeter-se às leis antes mesmo dos indivíduos, estando a separação adrede disciplinada num texto constitucional.

De chofre, vê-se que falar em *legalidade* não exclui a Constituição em favor de uma supremacia da lei, colocando a constitucionalidade numa análise separada da legalidade. Pois, lei e Constituição nem chegam a ser faces da mesma moeda, estando antes do mesmo lado.

Assim, pelo prisma histórico, a legalidade veio a consagrar a existência do indivíduo perante o Estado. O cidadão passa a ser visto como detentor de direitos e liberdades oriundos de um pacto social.

Portanto, como se observa, o princípio da legalidade é de indefectível origem democrática. Encerra em si a vontade popular contra a vontade de um ou de um grupo isolado.

Daí a sua constante identificação com a lei.

A legalidade gera o Estado de Direito, mas, da mesma forma que lei e Direito não se confundem, nem todo Estado será Estado de Direito. Por esse prisma, a lei é apenas um instrumento para o uso da força.

Mantidas as idéias que permearam o surgimento do princípio, não é de se admirar a sua identificação imediata, da legalidade, com a lei em sentido formal. À época, era o instrumento por excelência da democracia, da vedação do arbítrio, colocando-se o Poder Legislativo num patamar superior com relação aos demais.

Porém, em verdade, o que ocorre não é a transmissão da soberania popular apenas para o Parlamento, pois este já a recebe da Constituição. Esta sim a repositária maior de tal atributo, o qual é comunicado aos “poderes” do Estado. Melhor seria dizer *funções* estatais, visto que o poder é uno, sendo exercido de diferentes maneiras por diferentes órgãos, sempre com vistas a elidir o arbítrio. Este um ponto a ser continuamente lembrado: o arbítrio e suas conseqüências, notadamente a insegurança.

É com esse raciocínio que se vê o Poder Legislativo enquadrar-se como uma das formas de exercício do poder, devendo prestar reverência às normas encartadas na Constituição. Assim, não há que se falar em supremacia frente aos outros poderes, visto que são todos vassallos do mesmo senhor. Nessa visão é que se mostra importante a interdependência entre os mesmos e a autonomia no exercício das respectivas atribuições (Constituição Federal de 1988, artigo 2º).

3. Legalidade e democracia.

O caráter principal que pauta o surgimento desse esquema escrito de imposições é, como já apontado, a sua origem *consentida*. Daí, inclusive, poder falar-se em *relação jurídico-tributária* e não simplesmente *relação de poder*⁹, pois o tributo, a lei, passa pelo crivo do representante popular, tanto no Parlamento, quanto na Constituição. O Tributo será *democrático*. Daí, em via de conseqüência, sua imposição terá por base a *heteronomia* da norma jurídica¹⁰. Ela impor-se-á independentemente da vontade do sujeito. Tudo sob o fundamento central de

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. p. 7 e segs.

¹⁰ REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. p. 49.

respeito à ordem *democrática*, o que afasta um possível formalismo.

Aqui surge, portanto, uma primeira questão a ser resolvida: em que consistirá a democracia da legalidade? Tal questão mostra ainda mais a sua força caso seja observado até que ponto a democracia inspira a legalidade.

Afonso Arinos apresenta a democracia como sendo a conjugação de dois fatores: *legitimação dos governantes e limitação da autoridade*. Este manifesta-se, principalmente, pela limitação do poder pelo próprio poder, protegendo o indivíduo do arbítrio. Aquele fator aponta para a segurança advinda do respeito à legalidade.

Como se pode notar, faz-se uma clara alusão à democracia como observância da vontade legislada, fruto da maioria. Observe-se que aqui não se falará na legitimidade em si, o que reclamaria o devido aprofundamento, mas sim em democracia como governo da vontade da maioria da população.

Todavia, há uma fator que impende ser analisado, com vistas a limitar a vontade da maioria. É a chamada democracia social, produto do reconhecimento pelo Estado Moderno da geração social de direitos humanos, da dignidade do cidadão enquanto pessoa, direitos positivamente reconhecidos no texto constitucional, que dão nova feição ao caráter democrático antes exposto¹¹.

Continuando na questão, o que é democracia para a legalidade? A Constituição fala em uma legitimação pela busca do bem comum¹² (CF, 1º, parágrafo único; 3º, IV). O fator democracia provirá de uma Constituição que comunique essa característica ao ordenamento. Portanto, a legalidade, como vedação do arbítrio, que seria uma afronta ao próprio Direito (aqui a legalidade coloca-se como avalista do Direito, como instrumento que é deste), deve ser a redução da norma aos preceitos constitucionais, à preexistência de uma norma, nesse ponto, rendendo homenagens à *unicidade* do ordenamento jurídico. Todavia, enquanto este atua no campo da solução das antinomias e na caracterização do ordenamento, a legalidade atua no campo da permissibilidade normativa, ou seja, no respeito

¹¹ FRANCO, op. cit. p. 71 e segs.

¹² BACHOF, Otto. *Jueces y Constitución*, passim, acerca da busca do bem comum como fundamento da atuação democrática do Estado.

a critérios pré-fixados para a legalização de determinado ato.

O homem só prestará reverência a uma norma se esta estiver de acordo com as regras do jogo.

Nesse prisma, vê-se que os paradigmas do atual Estado Intervencionista diferem daqueles fixados para o Estado Liberal no século XVIII. Portanto, não apenas o Legislativo poderá inovar na ordem jurídica, mas também o Executivo e o Judiciário, numa concepção, já dominante, de que qualquer ato jurídico implica, necessariamente, também a criação de uma nova norma jurídica¹³. É a *supremacia da vontade legal*, no sentido de acordo com a estrutura normativo-sistêmica, o que põe por terra a idéia da lei, em sentido formal, como única fonte do Direito, pois os fatos criam este, apenas variando a sua forma¹⁴.

O fator segurança

É preciso agora que se examine até que ponto o princípio da legalidade vincula-se com a busca de uma *certeza* jurídica e *em que sentido a mesma pode ser entendida*. A norma, utilizando-se este termo como vontade dirigida à conduta alheia¹⁵, vedará o arbítrio na medida em que for clara, em que for *certa*. Assim, proporcionará a devida segurança, limitando comportamentos e prevenindo abusos¹⁶, principalmente no âmbito das liberdades públicas, em que se situa o presente trabalho.

Pois, em tendo o Direito o papel básico de conformação de expectativas de conduta, possibilitando a vida social, ele agirá, primordialmente, no plano das liberdades, por via repressiva¹⁷. Vale dizer, todos poderão agir da maneira que a lei disciplina, sendo que, ao infringir os limites que lhes são postos, sujeitam-se à repressão estatal da conduta desviante.

¹³ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*, passim. MIRANDA, Pontes de. *Poder Legislativo*.

¹⁴ BOBBIO, op. cit. DANTAS, Ivo. *Constituição Federal*. p. 14, e SOUTO, Cláudio. *Ciência e ética*. p. 7, a título exemplificativo.

¹⁵ KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. p. 5 e segs.

¹⁶ LEITE JÚNIOR, op. cit. p. 14-5. BASTOS, Celso Ribeiro. *Princípio da legalidade*. p. 22-3.

¹⁷ FERREIRA FILHO, op. cit. p. 34-5.

4. Legalidade e tributação

4.1. A reserva de lei

Se for pensado o Direito Tributário como a regulação da “instauração, da existência e da extinção da relação jurídico-tributária”¹⁸, vê-se logo que o estudo do princípio da legalidade, transposto para os domínios da tributação, prender-se-á à análise da obrigação tributária. Pois, a relação jurídico-material tributária é o conjunto de obrigações mútuas (característica da bilateralidade-atributividade do Direito) que tem por objeto o *tributo*.

Assim, o princípio da estrita legalidade ou da legalidade tributária ou da reserva legal manifestará sua força no nascimento da obrigação tributária. Ou seja, o fato gerador deverá estar previsto *em lei*.

Daí deriva que o tributo não pode ser criado por um ato de vontade qualquer, este deverá ser legalmente qualificado. De modo que a simples vontade do administrador ou uma confissão de dívida da parte não tem o poder de criar o tributo. Apenas o fará se a lei assim o dispuser.

A expressão lei poderá conter em si diversas significações. Relativamente à fonte, poderá ela ser material ou formal. Será ela material quando for uma norma advinda do procedimento competente, porém, não-produzida pelo Poder Legislativo, daí ter apenas a característica de hipoteticidade. Lei em sentido formal é aquela emanada pelo Poder Legislativo por via de procedimento apropriado. Note-se que tanto poderá haver lei meramente em sentido material como lei meramente em sentido formal¹⁹.

Outra classificação diz respeito ao grau de determinação de conduta exposto na lei, pelo que será ela classificada em absoluta ou relativa. Na absoluta, o comando legal basta-se para não reclamar complementação de suas disposições pelo Poder Executivo, no caso da matéria tributária. A relativa é quando a norma está a abranger apenas parcialmente a conduta visada, reclamando complementação normativa. Àquele chamar-se-á de reserva legal e a este de legalidade, como característica geral do ordenamento. Na reserva de lei formal, vê-se

uma atenção para com a essência do ato, a impor condições para a administração intervir em direitos individuais²⁰.

Antes de se expor a atuação dessa *reserva de lei formal* no Direito Tributário brasileiro, invocar-se-á a enumeração de Ruy Barbosa Nogueira acerca das espécies normativas admitidas por tal conformação da legalidade como fontes primárias da mesma, a saber: emenda constitucional, lei complementar, lei ordinária e medida provisória.

A reserva de lei manifesta-se, de início, no momento em que, sendo o crédito tributário de idêntica natureza à obrigação tributária, é necessário que o lançamento pormenorize a obrigação. Reconhecendo o fato gerador, de maneira administrativamente vinculada, dizer qual a base de cálculo, o valor do tributo, quem é o sujeito passivo da obrigação, se for o caso, propor a penalidade cabível (Código tributário Nacional – CTN, art. 142), determinando, ainda, a forma e prazos de pagamento ou outro modo de extinção do crédito tributário. Desse modo, já que a obrigação tributária é de base legal, como a sua aparição no mundo dos fatos, capaz de ser materialmente exigida, fugirá à mesma base impositiva legal? Não o poderá, como não pode a construção de uma casa exigir um planejamento, uma planta, e não seguiu-a a não ser para informar que será construída uma casa.

Todavia, é preciso que se identifique o que significa falar em *mesma natureza* para a obrigação e para o crédito tributários, como o faz o Código Tributário Nacional (artigo 139). Entendendo-se que, desde o fato gerador, inicia-se a relação jurídica, tendo fim apenas com, por exemplo, o pagamento do crédito tributário, surge uma apreciação a ser feita. Para tanto, utilizar-se-á a expressão *obrigação tributária* para designar esse *iter* jurídico. Portanto, obrigação tributária, em sentido estrito, e crédito tributário são aspectos da mesma figura jurídica. Vale dizer, são transformações que a obrigação tributária sofre de acordo com o grau de determinação²¹ que a mesma sofre, conforme vai se tornando mais especializada e factível. Daí, a obrigatoriedade de a atividade do

²⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. *Princípio da legalidade*, passim.

²¹ *Ibidem*, onde o Autor coloca a distinção entre os Princípios da Legalidade e da Reserva Legal no grau de determinação jurídica da obrigação a ser criada.

¹⁸ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. p. 08.

¹⁹ MACHADO, op. cit. passim. *Idem*. *Curso de Direito Tributário*. p. 51-3.

lançamento ser totalmente vinculada. É o lançamento que individualiza a obrigação tributária e cria o crédito tributário. Assim, falar em idêntica natureza equivale a falar em mesma origem e, conseqüentemente, em idênticas vigas mestras a serem seguidas.

Assim reconhece a Jurisprudência²², ao admitir a revisão de ofício do lançamento tributário por erro de fato ou de direito; por ser meramente declaratório da obrigação tributária e em decorrência do princípio da legalidade. Se a obrigação extingue-se juntamente com o crédito (CTN 113, § 1º), melhor seria dizer que desaparecem os seus vestígios, pois ela continua a influenciar o surgimento do crédito. Daí o mesmo não poder fugir ao princípio da legalidade. É a concretização da obrigação.

O que mais ainda se justifica quando se observa que, sob pena de responsabilidade funcional, a autoridade administrativa apenas pode alterar-lhe por expressa autorização legal. De fato, sua cobrança é feita por atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, 3º).

É preciso, ainda, notar que a segurança proporcionada pela legalidade absoluta favorece os investimentos econômicos. Ora, a justificação mesma da extrafiscalidade tributária, indissociável de qualquer tributo, é a natureza intervencionista do Estado Moderno, o qual busca proporcionar uma melhor qualidade de vida à população por meio da intervenção nas relações econômicas, tornando-as não só humanas como produtivas; isto é, de modo a proporcionar progresso econômico individual e grupal, de maneira que tal atividade revela-se dependente incorrigível da segurança jurídica. As regras devem ter meio apropriado de colocação que permita o planejamento, inclusive, como função estatal prevista no artigo 174 da Constituição Federal, numa defesa até do patrimônio público, que deve ter gastos bem orientados e receitas administradas.

4.2. A exigência de lei formal

Colocadas as linhas gerais acima, pode-se agora analisar o que dispõe a Constituição acerca da criação do tributo. Reza o artigo 150, I, do Texto Maior:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é

vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem que lei o estabeleça”,

sendo certo que, quando a norma menciona “exigir”, está ínsita a criação do tributo²³, o que, inclusive, vê-se no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Há duas maneiras de se abordar o tema: uma é partindo do princípio para, ao após, analisar como dispôs a norma; outra é analisar a norma primeiro, e apenas depois buscar a sua essência. Utilizar-se-á a primeira opção, por ser a que melhor atende a um processo de investigação criativa, sem amarras dogmáticas.

A Constituição, abstraindo seu próprio texto supremo, fala em *Lei*; conseqüentemente, restam, a princípio, apenas duas alternativas: lei ordinária e lei complementar. Ambas devem ser admitidas, visto que a Constituição não faz distinção do uso isolado da palavra, o que pode ser notado da leitura dos artigos 146, III, “c”, e 195, § 4º, dentre outros²⁴. As exceções constitucionais ao disposto no artigo 150, I, encontrar-se-iam no artigo 153, § 1º, onde é facultada a atuação do Poder Executivo em atividades que a reclamam por sua própria natureza. Torna-se válido ressaltar que o Poder Executivo restou bastante limitado em suas atividades normativas pelo atual texto constitucional, de que são exemplos o artigo 49, V, da Constituição Federal, e o artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.

Para alguns, elevar o princípio da legalidade tributária a tal nível, com patamares equivalentes à legalidade penal, seria equiparar a propriedade à liberdade²⁵. O importante a ressaltar é que tal raciocínio é, de início, ideológico e, por isso mesmo, não científico. Ao cientista cabe analisar a realidade e pô-la a descoberto para que dela se faça o uso que se entender melhor por quem necessitar do dado. Não que se pregue uma impossível neutralidade valorativa. O ser humano não tem como afastar o elemento *sentimento* de suas exteriorizações

²³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p. 25-6.

²⁴ *Ibidem*, p. 52-3.

²⁵ V, a título exemplificativo, SZKLAROWSKY, Leon Frejda. *Medidas Provisórias*, acerca da inaplicação da reserva legal absoluta à tributação, diferentemente da Legalidade Penal.

²² Exemplificando, v. BRASIL. Tribunal Regional Federal. 1ª Região. *Código Tributário Nacional Interpretado*. p. 89.

de pensamento. A questão é buscar *domesticar a ideologia*²⁶.

Vale dizer, o direito de propriedade está claramente protegido na sistemática do Texto Constitucional de 1988 como um direito fundamental do homem (artigo 5º, *caput*). Foi uma opção política do legislador constituinte. Porém, se esse fato pode levar a desvios já registrados no curso da história, por meio de uma exacerbação do individualismo, caberá ao jurista fugir do formalismo e enfrentar a questão, ressaltando que o reconhecimento da insuficiência da declaração formal de igualdade não extingue essa primeira geração de direitos fundamentais, antes impondo relação de entrelaçamento e coexistência com a que lhe seguiu.

Afinal, cabe ao estudioso da Ciência Jurídica trabalhar a norma posta pelo Estado em conformidade com o Direito. Não fugir do seu enfrentamento. Deve buscar legitimá-la. E isso apenas se torna possível por meio do seu aprofundamento, evitando-se, com isso, afirmações vagas e imprecisas. Talvez nenhum outro ponto do estudo jurídico se mostre tão profícuo a esse estudo quanto a análise do princípio da legalidade.

Portanto, em se tratando de direito fundamental individual, impõe-se a reserva de lei em sentido formal. Pois que, por força da formulação do princípio democrático, apenas ao Legislativo é lícito intervir nesse campo do pacto social e político representado pela Constituição. Tal fato advém da composição colegiada do Parlamento, própria para a manifestação da vontade popular em constantes deliberações, bem como, visto o fato do Brasil ser uma República Federativa, devido mesmo ao sistema bicameral existente. Daí tocar ao Legislativo, como a função estatal que tem por papel primordial produzir normas gerais e abstratas, a disciplina de tais hipóteses²⁷.

Aliomar Baleeiro, em célebre passagem que merece transcrição, regravava:

“O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos.

Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação”²⁸.

Falar de tributo é falar na ingerência do Poder Público no patrimônio particular, seja de

um empreendedor, de um comerciante, de uma empresa ou não, independente de suas particularidades. O tributo atinge a todos.

Portanto, nessa atividade que pode-se dizer repressiva, como já exposto, a atividade tributária apenas encontra similar na penal, excludente direta daquela, pois o tributo não pode consistir em sanção de ato ilícito.

Vem a lei atender à segurança de uma maneira geral. Segurança de até onde se pode ir; de que não será repreendido por determinado ato tomado; de que terá seus direitos respeitados.

Ainda que se admita que um esquema legal rígido não apresenta largas possibilidades de matizar a realidade social²⁹, longe está de ser aceita a pregação de uma desobediência generalizada à mesma. A lei deve ser continuamente interpretada, como o são todos os fatos sociais, a fim de melhor adequar-se à realidade. Ela segue uma orientação política, em última análise impressa na Constituição, que deve ser seguida, até os limites de afronta ao Direito, o que poria por terra toda a estrutura estatal. Sem ser fetichista, é reconhecer na lei a democracia.

5. Medida provisória e estado de sítio tributário

O ponto que se revela de aceso debate, tanto doutrinária quanto jurisprudencialmente, é acerca da utilização de medidas provisórias para a criação de tributos. De fato, o artigo 62 da Constituição Federal dispõe textualmente que as mesmas terão *força de lei*. E é com base nesse dispositivo constitucional que o Poder Executivo tem editado diversos normativos de que são exemplo as Medidas Provisórias nº 1.463-2, de 28 de junho de 1996, acerca da contribuição social, e nº 1.506-5, de 17 de outubro de 1996, acerca do imposto de renda.

Dividem-se os estudiosos em três grandes grupos identificáveis: os que a aceitam amplamente como fonte de tributação, da maneira como coloca o ordenamento; os que a aceitam com ressalvas, isto é, apenas para tributos e casos específicos; e os que negam o poder inovador tributário da medida provisória³⁰.

²⁹ CROZIER, Michel. *La crise des sociétés occidentales*. p. 21 e segs.

³⁰ Cf., respectivamente, os posicionamentos representativos de Leon F. Szklarowsky, Hugo de B. Machado e Orlando Leite Júnior.

²⁶ SOUTO, Cláudio. *Direito alternativo*, passim.

²⁷ FERREIRA FILHO, op. cit. p. 25-6.

²⁸ BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. p. 1.

Aqui o debate não passa pela questão de saber se a lei delegada é de idêntica natureza ou não à medida provisória, tema que exige o devido estudo. Todavia, para que não se fuja a um norte, é de se entender que ambas são atividades atípicas do Poder Executivo e, como tal, sujeitas às mesmas limitações, *passíveis de sofrerem restrições constitucionais*, conforme tenha melhor parecido ao Constituinte. Não se trata, então de se reconhecer na lei delegada uma maior força a justificar a aplicação da regra hermenêutica de que “quem pode o mais pode o menos”. Pois, ambos são instrumentos do Executivo de diferentes circunstâncias. Ambas sujeitas a aprovação parlamentar: a lei delegada previamente; a medida provisória, *ad referendum*³¹. Porém, com matérias próprias. A primeira, com as restrições elencadas no artigo 68 da Constituição Federal. E a segunda, matérias de interesse *urgente e relevante* para a nação.

Assim é que não poderá a lei delegada, por motivos semelhantes aos que serão expostos para a medida provisória, criar tributo. Primeiro, porque é matéria de competência exclusiva do Congresso Nacional, principalmente as normas complementares tributárias (CF, artigo 68, § 1º). E, em segundo lugar, porque diz respeito a direitos individuais (CF, artigo 68, § 1º, II).

Exigindo, então, a liberdade pública lei formal para sua limitação, torna-se palmar que a medida provisória não preenche tal requisito. Claramente, não é lei. Ser lei não significa “ter força de lei”. Esta é num plano inferior. Trata-se de um modo de permitir mobilidade ao Estado em determinada circunstância, eliminando uma férrea máscara legal, capaz de trazer prejuízos em dado momento. Numa tentativa de alcançar-se a força da lei³².

Apenas admitindo essa colocação é que se pode contornar o vigor do vocábulo “lei”, constitucionalmente encartado no artigo 150, I. Inclusive, devido ao seu caráter provisório e emergencial.

³¹ Para SZKLAROWSKY, op. cit., a Medida Provisória é “lei sob condição resolutiva”.

³² LEITE JÚNIOR, p. 39: “Se a medida provisória tem *força de lei*, não é lei. O mesmo raciocínio pode ser aplicado no seguinte exemplo: se o automóvel *x* tem a força de *y* cavalos, ele não é, e nunca será, um ou vários cavalos. Quem tem a força de algo nunca será este algo. É o caso da medida provisória (...), se se converte em lei, de lei não se tratava.”

Possui ela trinta dias para que se torne lei mediante a atuação parlamentar ou perderá a eficácia, subordinando-se à regulação do Poder Legislativo. Admitir sua contínua reedição é negar a existência de tal prazo e invadir a competência parlamentar³³.

Bem como, admitir que uma medida provisória tenha seus efeitos suspensos até a deliberação do Legislativo que a torne lei seria burlar todo o processo competente de iniciativa legislativa, pois, uma distinção crucial entre as duas espécies é o debate a que é submetida a lei no Congresso Nacional, com a posterior sanção ou veto do Executivo, inclusive a democracia na iniciativa, que pode ser popular; debate que não há na medida provisória; debate que traduz a democracia.

Veja-se ainda que mesmo a iniciativa legislativa tem seus limites, posto que, rejeitado o projeto de lei, apenas por maioria absoluta de qualquer dos membros de uma das Casas do Congresso Nacional poderá ser proposta a matéria rejeitada na mesma sessão legislativa (CF, artigo 67).

Cabe a questão: e quais formas de imposição adotar para os casos em que é urgente e relevante o exercício do poder de tributar?

A Constituição, apesar do aparente silêncio, não deixou ao alvedrio do Executivo as matérias a serem tratadas por via de medida provisória. Tais matérias são aquelas passíveis de inclusão no critério de urgência e relevância.

Com efeito, caberia a utilização da medida provisória nas hipóteses de imposto extraordinário de guerra e no empréstimo compulsório de emergência para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública e de guerra externa ou sua iminência (CF 154, II, e 148, I, respectivamente), podendo, ainda, ser útil para a criação de empréstimo compulsório para realização de investimento público urgente e relevante, caso não seja possível obter-se a tempestiva atuação legislativa (CF, 148, II).

Portanto, respeitadas, inclusive, as contribuições sociais, que, por exigirem um prazo de noventa dias para sua eficácia, tornam-se incompatíveis com tal via precária. São esses os casos passíveis de uso da medida provisória com efeitos tributários, o que também respeita ao *princípio da não-*

³³ MACHADO, op. cit. *passim*.

surpresa, representado, por exemplo, na anterioridade e na *vacatio legis* tributária³⁴.

Todavia, se bem observado, a Constituição Federal, em seus artigos 136, *caput*, e 137, fixa que tais hipóteses enquadram-se, com exceção do artigo 148, II, nas devidas justificativas para o estado de defesa e o estado de sítio. Pois em caso, exemplificativamente, de uma guerra externa, antes de tudo é hipótese de legalidade extraordinária, sendo a tributação a menor das afrontas então feitas por decreto do Executivo, após ouvidos os Conselhos da República e da Defesa Nacional e o Congresso Nacional nos casos específicos (CF, 49, II e IV), existindo ainda diversas garantias de vigilância da liberdade individual e do arbítrio por parte do Poder Legislativo. Note-se que o tributo vai de encontro ao patrimônio e não à pessoa, o que seria vedado (CF, 139). O estado de defesa por si só não legitimaria a adoção das devidas medidas tributárias, senão na verificação de sua ineficácia, o que justificaria o estado de sítio (CF, 137, I).

Assim, antes de se colimarem por inúteis os dispositivos pertinentes do Sistema Tributário Nacional, como a supressão gradativa do imposto extraordinário, é de se entender que aquelas são as ingerências permitidas na vida tributária da nação, de modo a atender à necessidade que se apresente, bem como o regramento especial da legalidade extraordinária tributária.

Portanto, será inconstitucional a criação de exações por via de medida provisória, à exceção do disposto no artigo 148, II, caso não haja comoção grave de repercussão nacional, estado de guerra, resposta a agressão armada, ameaça de grave e iminente instabilidade institucional ou calamidade de grandes proporções na natureza.

De fato, precisamente para tais hipóteses, *de perturbação na ordem institucional*, o ordenamento jurídico prevê os devidos instrumentos de *defesa do Estado e das instituições democráticas*. Democráticas como o tributo deve ser. Nessas hipóteses prevalecerá o brocardo *salus reipublicae suprema lex esto*³⁵.

Dessa forma, no estado de sítio, por via da chamada legalidade extraordinária, legitima-se a restrição às liberdades públicas. Legitima-se,

³⁴ Idem. *Curso de Direito Tributário*, p. 54-6. COELHO, op. cit. p. 344-9.

³⁵ FERREIRA FILHO, op. cit. p. 37.

então, a imposição de tributos sem deliberação.

Não exigir reserva formal da maneira acima colocada encaminha para o arbítrio. De fato, recentes medidas provisórias mostram que, em verdade, está sendo desrespeitada a Carta Magna. Está sendo utilizado um instrumento para legitimar os atos do governo, numa primária confusão entre lei e Direito. É de se admitir, portanto, que, ao menos nesse aspecto, estamos vivendo numa nova figura jurídica, um autêntico *estado de sítio tributário*³⁶, todavia, sem as mínimas garantias que mesmo este exige...

Como se vê, o ato de se adotar uma medida provisória para tais situações é algo que apenas poderia ser feito sob legalidade extraordinária, devidamente motivada. É de se ver, então, que *longe estão de se configurarem os pressupostos para tal*, o que vem a ferir de inconstitucionalidade os atos assim emanados, de maneira expressa na Constituição.

A bem que a medida provisória seja espécie da chamada capacidade normativa de conjuntura, isto é, da possibilidade de o Executivo viabilizar soluções rápidas para situações concretas, apenas um alto grau de desmando o autorizaria a fazer isso no campo do Direito Tributário, que, só pelo fato da emergência, não deve ficar à mercê de atos de força, apenas extraordinariamente legitimados. Sim, pois fala-se em um estado de sítio velado.

A medida provisória não deve servir a cobrir os desmandos financeiros do Poder Público.

O próprio termo, Medida Provisória, indica algo que não se adequa à realidade. Pode ter até *força de lei*, mas claramente não é lei. E, se mesmo esta tem seus limites, impossível não reconhecê-los àquela.

Bibliografia

- ADEODATO, João Maurício L. *Filosofia do Direito* : uma crítica à verdade e à ética na ciência. São Paulo : Saraiva, 1996.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 5 ed. Rio de Janeiro : Forense, 1977.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil* : artigos 5º a 17. São Paulo :

³⁶ Cf. posicionamento semelhante de CARRAZZA, Roque Antonio. *Legalidade e tributação*, p. 177, para quem o imposto extraordinário apenas pode ser criado após a decretação de Estado de Sítio.

- Saraiva, 1989. v. 2, p. 22-34. Princípio da legalidade.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 6 ed. Brasília : Ed. Universidade de Brasília, 1995.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal. 1ª Região. *Código Tributário Nacional interpretado*. São Paulo : Saraiva, 1995.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1991. p. 146-210. Legalidade e tributação.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O Controle da constitucionalidade das leis e o poder de tributar na Constituição de 1988*. 2 ed. Belo Horizonte : Del Rey, 1993.
- CROZIER, Michel. *On ne change pas la société par décret*. Paris : Bernard Grasset, 1979. p. 9-34. La crise des sociétés occidentales.
- DANTAS, Ivo. *Constituição federal : teoria e prática*. Rio de Janeiro : Renovar, 1994. v. 1.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Direitos humanos fundamentais*. São Paulo : Saraiva, 1996.
- FRANCO, Afonso Arinos de Melo. *Direito Constitucional : teoria da Constituição : as Constituições do Brasil*. Rio de Janeiro : Forense, 1976.
- GOMES, Carlos Roberto de Miranda, CASTRO, Adilson Gurgel. *Noções de Direito Tributário*. Natal : Cooperativa Cultural Universitária do Rio Grande do Norte, 1991. (Coleção Sala de Aula, n. 16).
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 2 ed. São Paulo : Saraiva, 1994.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. São Paulo : Martins Fontes, 1994.
- LASSALLE, Fernando. *Que es una Constitución?* Buenos Aires : Ediciones Siglo Veinte, 1975.
- LEITE JÚNIOR, Orlando. O princípio da legalidade tributária. *Ciência Jurídica*, Belo Horizonte, v. 7, n. 50, p. 11-52, mar./abr. 1993.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo : Malheiros, 1996.
- _____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1989. (Coleção textos de Direito Tributário, n. 16).
- MENENDEZ, Emilio. La crisis de la Legalidad. *Universidad de la Habana*, Habana, v. 4, p. 43-9, jul./ago. 1934.
- MIRANDA, Pontes de. Poder legislativo. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, p. 73-4, abr./jun. 1976.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo : Saraiva, 1990.
- REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. 19. ed. São Paulo : Saraiva, 1991.
- SOUTO, Cláudio. *Ciência e ética no Direito : uma alternativa de modernidade*. Porto Alegre : S. A. Fabris, 1992.
- _____. Direito alternativo : em busca de sua teoria sociológica. *Revista da ESMAPE*, Recife, v. 1, n. 1, p. 16-73, jun. 1996.
- SZKLAROWSKY, Leon Frejda. *Medidas Provisórias*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1991.
- _____. O princípio da legalidade. *Revista Jurídica da Procuradoria Geral do Distrito Federal*, Brasília, v. 28, n. 28, p. 15-32, dez. 1981.
- Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.
- Constituição Federal de 1988.
- Medidas Provisórias nº 1.463-2, de 28 de junho de 1996, e nº 1.506-5, de 17 de outubro de 1996.