

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA NO DIREITO COMPARADO

José Renato Gaziero Cella

INTRODUÇÃO

O Estado Constitucional de Direito, nos moldes em que o concebemos na atualidade, só pode criar obrigações em conformidade com normas estabelecidas pelos representantes do povo.

A necessidade de consentimento acima aduzida se traduz no Princípio da Legalidade, segundo o qual, tomando a definição contida na Constituição do Brasil de 1988, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

O Princípio da Legalidade é uma constante nos Estados Nacionais Modernos, fruto de uma evolução iniciada no século XI e que teve no seu nascedouro justamente o embate travado entre governantes e governados no que pertine à imposição tributária.

Não há divergências entre historiadores, juristas e cientistas políticos na afirmativa de que o Princípio Jurídico da Legalidade — e mesmo o Princípio Político da Representação — tem sua origem umbilicalmente ligada ao consentimento dos impostos.

Assim, a necessidade de normas emanadas formalmente por parlamentos para a imposição de obrigações é um dos elementos — quiçá o mais essencial — que constituem o nascedouro e a base dos Estados Constitucionais de Direito.

Vale dizer que um dos maiores problemas jurídicos da atualidade diz respeito à tendência de tornar mais flexível o Princípio da Legalidade mediante delegações que os parlamentos concedem aos Poderes Executivos.

Isso se deve à passagem da concepção liberal de Estado para o denominado Estado Social de Direito, em que as atribuições do Estado, outrora apenas garantidor da propriedade e da liberdade, caracterizam-se por um forte intervencionismo dos Poderes Públicos em amplos domínios da vida individual e coletiva dos cidadãos e que, no mais das vezes, os parlamentares não têm a agilidade e até mesmo a aptidão técnica necessárias para solucionar as questões que se lhes apresentam.

Daí a tensão existente entre a forma ortodoxa de se conceber o Princípio da Legalidade — em que se requer a existência de lei formal que conforme toda a função administrativa — e a sua forma mitigada, a qual admite a delegação, dentro de certos limites, de atribuições normativas ao Poder Executivo.

Esta delegação de competência ao Poder Executivo esbarra também em uma concepção basilar dentro da Teoria Geral do Estado, que é a separação dos poderes, o que torna necessária não só a reformulação do alcance e limites do Princípio da Legalidade mas, de igual modo, a revisão do entendimento acerca das funções legislativa, executiva e judiciária do Estado.

É por isso que Clèmerson Merlin Clève chega a afirmar que “a missão dos juristas, hoje, é de adaptar a idéia de Montesquieu à realidade constitucional de nosso tempo. Nesse sentido, cumpre aparelhar o Executivo, sim, para que ele possa, afinal, responder às crescentes e exigentes demandas sociais. Mas cumpre, por outro lado, aprimorar os mecanismos de controle de sua ação, para o fim de torná-los (os tais mecanismos) mais seguros e eficazes”¹.

Sabendo-se que o Direito Tributário também está sujeito ao Princípio da Legalidade, até porque é o responsável pela sua elaboração e aperfeiçoamento, é evidente que as questões suscitadas acima também o atingem.

Pode-se dizer, em verdade, que a tensão entre as concepções ortodoxa e mitigada de legalidade é hoje um problema universal também no Direito Tributário, sendo que as diversas nações estão, nessa matéria, aperfeiçoando e mesmo alterando suas próprias Constituições, seja tendendo para o lado ortodoxo seja para a flexibilização do conceito.

O presente artigo visa fazer uma abordagem genérica das origens históricas do Princípio da Legalidade e de como está sendo travado na atualidade, em diversos países, o embate entre a reserva absoluta da lei formal em matéria tributária e a delegação de competência normativa ao Poder Executivo nessa mesma matéria.

¹ CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade legislativa do poder executivo no estado contemporâneo e na constituição de 1988**. RT, São Paulo:1993, p. 42.

1. ORIGENS HISTÓRICAS DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O senso comum entre os juristas, notadamente entre estudiosos do Direito Tributário, é que o Princípio da Legalidade foi originalmente concebido em 1215, por ocasião da promulgação, pelo Rei João Sem Terra, da Magna Carta Inglesa.²

Ocorre que, segundo informa Victor Uckmar em obra escrita em 1959³ e traduzida para o português por Marco Aurélio Greco, a necessidade do consentimento para que a imposição tributária fosse possível já vinha se delineando, mesmo fora da Inglaterra, há mais de um século antes da promulgação da Carta de 1215.

Com efeito, Victor Uckmar nos dá notícia de que “remonta a 1091 o primeiro documento do qual se apreende que o soberano solicitava o consentimento dos súditos para impor os tributos”, cuja origem é espanhola.

Também na Inglaterra do século XI já havia a possibilidade de impugnação de exigências tributárias e, havendo o consentimento, como “moeda de troca” o Rei oferecia a sua gratidão.

Vale dizer que neste estágio embrionário do Princípio da Legalidade o consentimento era individual, isto é, aqueles que consentiam se obrigavam ao pagamento e, por outro lado, aqueles que não davam o seu consentimento não sofriam a respectiva imposição.

A transformação do consenso individual para o coletivo se deu na medida em que se ampliou o leque dos indivíduos consultados, que no início era composto apenas pelo alto clero e a nobreza e aos poucos foi ampliado também para os cavaleiros, cidadãos de posse e burgueses, cujo critério para a escolha do número, no “parlamento”, de representantes das cidades era proporcional ao número de seus habitantes e de sua prosperidade.

Desta feita era convocado o Parlamento que, cada vez mais, deliberava sobre assuntos que diziam respeito a todo o reino e não somente sobre interesses específicos de determinado condado, interesses esses que antes eram defendidos apenas pelos respectivos representantes. Portanto, tais representantes também começaram a deliberar sobre assuntos que não diziam respeito ao seu condado, de modo que, em face da independência dos “eleitos” para com seus “eleitores”, origina-se nesse momento o Princípio Político da Representação, o qual, sem dúvida nenhuma, está ligado ao Princípio da Legalidade Tributária.

Vale ainda noticiar que algumas comunas da Itália do início do século XII já exigiam o consentimento para a imposição tributária. Já na França as primeiras manifestações nesse sentido remontam ao século XIV.

Se mesmo antes da Magna Carta já haviam documentos expressos que exigiam o consentimento dos súditos para a imposição tributária, por que então os estudiosos atribuem ao documento de 1215 a “origem” do Princípio da Legalidade?

Arriscando uma resposta, isso se deve ao fato de que, por ter um conteúdo genérico e abstrato na formulação do princípio⁴, certo é que este poderia ser aplicado a todos os casos indistintamente.

² O título completo é “Magna Charta Libertatum”, promulgada em 15 de junho de 1215, que pode ser traduzido como o “Grande Foro das Liberdades”.

³ UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. RT, São Paulo: 1976, trad. por Marco Aurélio Greco.

⁴ Veja-se o teor dos itens n^{os} 12 e 14 da Carta Magna, in **Constituciones de los estados de la unión europea**. Ariel, Barcelona: 1997, p.255: “12) No se podrá exigir fonsadera (scutage) ni auxilio (aid) en nuestro Reino sin el consentimiento general, a menos que fuere para el rescate de nuestra persona, para armar caballero a nuestro hijo primogénito y para casar (una sola vez) a nuestra hija maior. Con este fin, sólo se podrá establecer un auxilio razonable y la misma regla se seguirá con las ayudas de la ciudad de Londres”; 14) Para obtener el consentimiento general al establecimiento de un auxilio – salvo en los tres casos más atrás indicados – o de una fonsadera

Desta feita, neste tópicos a Carta Magna se diferencia dos documentos tipicamente medievais, que eram redigidos para situações específicas e cujos efeitos só nelas poderiam intervir⁵. As normas contidas na Carta de 1215, ao contrário, têm já os principais elementos da norma jurídica moderna, limitando o poder do soberano — que deve respeito à lei — sendo genérica, abstrata e tendo eficácia contra todos.

Além da Magna Carta, o Princípio da Legalidade também foi introduzido na Declaração de Direitos (francesa) de 1789 e na Constituição Americana de 1787, sendo que o fundamento teórico da ocorrência de ambas é disputado entre a teoria do “Contrato Social” de Rousseau e o “Bill of Rights” inglês, de 13 de fevereiro de 1689. De qualquer forma, certo é que, “no que concerne à atribuição ao poder legislativo da competência de impor tributos, tanto a Constituição americana como a Déclaration des droits inspiram-se sobretudo na doutrina de Locke, divulgada na França pelos adeptos de Voltaire, segundo a qual sem dúvida os impostos são necessários, mas não podem ser exigidos sem o consentimento da maior parte dos componentes da sociedade, ou daqueles que representam ou que foram escolhidos por estes⁶”.

O fato é que os Estados Constitucionais passaram a conter, desde suas respectivas origens, ordem expressa no que pertine ao respeito do Princípio da Legalidade Tributária, até porque a maioria das Constituições do século XIX se inspiravam diretamente na Constituição Francesa.

Com relação ao presente século, Victor Uckmar chega a defender que “todas as Constituições vigentes (...) afirmam explicitamente que os impostos devem ser aprovados pelos órgãos legislativos competentes, preceito que, pelo menos nos Estados de Direito, não seria nem mesmo necessário não existindo — como frisou Allorio — por força de uma regra geral, dentre os poderes da Administração pública, o de modificar o direito vigente⁷”.

De tudo o que foi visto até aqui, parece certa a afirmativa de que o Princípio da Legalidade teve sua origem histórica na necessidade de consentimento dos “súditos” para que fosse possível a imposição tributária, fato este denominado por alguns autores como “autotributação”.

2. RESERVA ABSOLUTA DE LEI FORMAL X DELEGAÇÃO DA COMPETÊNCIA NORMATIVA

As Constituições Modernas, como visto, contêm em seu corpo o Princípio da Legalidade Tributária, de modo que a imposição tributária, nos Estados Constitucionais de Direito, prescinde de lei para que seja considerada válida.

Porém, conforme dito na introdução do presente trabalho, as exigências do modelo de Estado atual (Estado Social) têm se chocado com o Princípio da Legalidade e mesmo com o Princípio da Separação dos Poderes, o que tem obrigado os juristas a reverem

haremos convocar individualmente y por carta a los arzobispos, obispos, abades, duques y barones principales. A quienes posean tierras directamente de Nos haremos dirigir una convocatoria general, por conducto de los corregidores y otros agentes, para que se reúnan un día determinado (que se anunciará con cuarenta días, por lo menos, de antelación) y en lugar señalado. Se hará constar la causa de la convocación. Cuando se haya enviado una convocatoria, el negocio señalado para el día de la misma se tratará con arreglo a lo que acuerden los presentes, aun cuando no hayan comparecido todos los que habieren sido convocados.”

⁵ Os compromissos (contratos) só obrigavam seus signatários.

⁶ UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. RT, São Paulo: 1976, trad. por Marco Aurélio Greco, p. 22.

⁷ Op. cit., p. 24-25.

suas concepções acerca destes Institutos Jurídicos e, como conseqüência, até mesmo as Nações a promoverem reformas em suas Constituições, permitindo assim uma adequação à nova realidade que se apresenta.

Com efeito, há autores que já advogam a existência de um novo conceito de lei a ser aplicado no Estado Social de Direito, em que as tarefas do Poder Executivo são cada vez mais amplas, ao contrário do que se dava no denominado Estado Liberal.

Como exemplo podemos citar Cabral de Moncada⁸ que, em contraposição ao caráter eminentemente genérico e abstrato das normas editadas nos Estados Liberais, sustenta que o Estado Social de Direito exige do legislador o compromisso com formas normativas de um novo conteúdo, muitas vezes individual e concreto⁹, sob pena de o legislador ficar aquém dos seus propósitos.

Neste sentido, segundo Cabral de Moncada, alterou-se "profundamente a relação entre o Parlamento e a Administração; esta deixou de assentar num relacionamento entre a vontade geral e a especial, entre a ordem e a ação, limitando-se o Poder Executivo a executar e a aplicar a norma. Hoje em dia, pelo contrário, é palpável a relativa autonomia da vontade do Poder Executivo relativamente ao Parlamento indo até o ponto de criar em favor daquele uma esfera de poder normativo autônomo, particularmente em matérias para que a lei parlamentar não está especialmente vocacionada, como é o caso das matérias econômicas"¹⁰.

De fato, é notória a atuação normativa do Poder Executivo em nossos dias, sobretudo no terreno da intervenção do Estado na economia, o que justifica a necessidade de adotarmos um novo conceito de lei diverso daquele adotado no Estado Liberal de Direito.

Vale dizer que a atuação normativa do Poder Executivo, por delegação normativa, tem sido cada vez maior nos Estados Constitucionais de Direito, o que de forma alguma significa afirmar que o Princípio da Legalidade é obsoleto e que, portanto, seu ocaso está próximo. Pelo contrário, tal princípio jurídico continua sendo um dos grandes pilares da Segurança Jurídica essencial a todos os Estados de Direito.

O que não pode ser olvidado é que o Princípio da Legalidade tem sido aplicado de uma forma mitigada nos mais variados ramos do Direito, inclusive no Direito Administrativo e no Direito Penal, conforme demonstra Alberto Xavier:

" Compara-se com o que sucede, por exemplo, no Direito Administrativo e no Direito Penal: no primeiro, porque as considerações de segurança jurídica nunca conseguiram absorver as de oportunidade e conveniência, próprias da Administração, o princípio da legalidade contenta-se em estabelecer uma mera preeminência da lei ou — para a doutrina ainda hoje majoritária — uma reserva relativa de lei material; mas já no segundo, em que, compreensivelmente, as razões de segurança jurídica são dominantes, o princípio da legalidade sempre se impôs como uma reserva absoluta de lei, lei essa que pode contudo — ao menos no campo das contravenções — ser uma simples lei material."¹¹

Agora pergunta-se: a legalidade mitigada também pode ser aplicada no Direito Tributário? A resposta vai depender da forma como a Constituição de cada país regula a matéria e, ainda, da forma que é concebida esta flexibilização. Se a Constituição não dá espaço a interpretações mais brandas, seja por sua rigidez ou seja pela forma intrincada em que a matéria tributária é nela regulada (a exemplo do Brasil¹²), prevalece o conceito ortodoxo segundo o qual a lei deve conter todos os elementos relativos à existência e quantia

⁸ MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito econômico**. 2ª ed., Coimbra Editora, Coimbra: 1998.

⁹ Como é o caso de boa parte da legislação de fomento econômico.

¹⁰ Op. cit., p. 51.

¹¹ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributa-ção**. RT, São Paulo: 1978, p. 44.

¹² De todas as Constituições, a brasileira é aquela que mais pormenorizadamente trata da matéria tributária, fato esse que não passou despercebido por Aliomar Baleeiro e nem por Geraldo Ataliba, conforme é noticiado por Ramón Valdés Costa: "Como se dijo al principio de este numeral, la Constitución brasileña tiene características muy particulares, tanto desde el punto de vista formal como material. En primer término, la extraordinaria extensión de la materia financiera y especialmente tributaria. Ya con anterioridad a la Constitución de

da obrigação e, se um desses elementos puder ser estabelecido pelo Poder Executivo, será necessária uma norma constitucional que autorize referida "exceção"¹³ de forma expressa.

Neste prisma, pode-se afirmar, juntamente com Roque Carrazza, que a exceção de que se trata é apenas aparente. Como exemplo, veja-se o que o referido autor afirma ao comentar o artigo 153, parágrafo 1º, da Constituição Federal de 1988, que sem dúvida nenhuma adota a concepção ortodoxa:

" Autores há que entendem que alguns tributos não precisam obedecer ao princípio da legalidade. Que tributos seriam estes? Seriam os referidos no § 1º do art. 153 da CF, que prescreve:

(...).

Discordamos. Não há, aí, qualquer exceção ao princípio da legalidade. Apenas a Constituição permite que a lei delegue ao Poder Executivo a faculdade de fazer variar, observadas determinadas condições e dentro dos limites que ela estabelecer, as alíquotas (não as bases de cálculo) dos mencionados impostos.

De fato, se o Poder Executivo — por especial ressalva do Texto Magno — só pode alterar as alíquotas dos supracitados impostos atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, como haveremos de sustentar que eles aceitam ser criados ou aumentados por norma jurídica diversa da lei?

O Executivo não cria as alíquotas destes impostos, mas apenas, as altera, dentro de certos limites traçados pelo legislador."¹⁴

No mesmo sentido, vale mencionar o ensinamento de Ramón Valdés Costa:

" En lo que respecta a la cuantía, si la ley no la fija con precisión, debe contener los elementos necesarios para su fijación sin posibilidades de actos discrecionales de la administración (...), tanto en lo que respecta a la base imponible o base de cálculo como a las alícuotas."¹⁵

O fato é que, dentro da concepção ortodoxa de legalidade no Direito Tributário, prevalece a reserva absoluta de lei formal, de modo que o Poder Executivo carece totalmente de discricionariedade com relação ao estabelecimento dos elementos essenciais da relação jurídica tributária, restando apenas a faculdade de regulamentação e aplicação da norma geral no caso concreto, com absoluta sujeição à lei.

1988, Baleeiro señalava que ninguna constitución contiene tantas normas expresas que recogen principios de la ciencia financiera y que establecen limitaciones a las diferentes competencias legislativas. Coincidentemente, Ataliba, también antes de la Constitución vigente, dijo que el sistema brasileño es el más rígido de cuantos se conocen, además de complejo y extenso, (...)", in COSTA, Ramón Valdés. **Instituciones de derecho tributario**. Depalma, Buenos Aires: 1992, p. 196-197.

¹³ Na verdade a exceção acima referida, para que esteja enquadrada no conceito ortodoxo da legalidade em comento, não poderá nunca decorrer de uma delegação constitucional que atribua ao Poder Executivo a prerrogativa normativa de fixar a hipótese de incidência, a base de cálculo, as alíquotas mínima e máxima (pois o Executivo, em alguns casos que não colidem com a concepção ortodoxa, poderá, por exemplo, fixar alíquotas em limites pré-fixados), os critérios objetivo e subjetivo, ou seja, os critérios reservados, pela teoria clássica, exclusivamente à lei. Se a exceção atingir quaisquer dos elementos acima citados, não estaremos mais atendendo às exigências da teoria clássica.

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 7ª ed., Malheiros, São Paulo: 1994, p. 186-187.

¹⁵ COSTA, Ramón Valdés. **Instituciones de derecho tributario**. Depalma, Buenos Aires: 1992, p. 135.

Portanto, dentro dessa concepção o Poder Regulamentar do Poder Executivo jamais poderá inovar no mundo jurídico, sendo que os regulamentos devem se amoldar ao que é estabelecido em lei, hipótese esta em que não há violação ao Princípio da Legalidade e, por isso mesmo, é considerada legítima a atuação do Executivo. Veja-se o que Victor Uckmar afirma a esse respeito:

“ A emanação de leis formais ditadas com a intervenção do poder executivo, pode-se dizer que satisfaz o princípio da legalidade, enquanto os órgãos legislativos mediante a sua delegação ou pela ratificação, controlam o que é feito pelo Executivo. Tal controle, pelo contrário, não subsiste quando o poder executivo não dita leis formais, mas só substanciais, normalmente sob a forma regulamentos, que deveriam conter somente disposições de aplicação meramente executiva, dentro dos limites estabelecidos pelas normas primárias, (...)”¹⁶

Ainda segundo Victor Uckmar, três são os requisitos a ser observados no que pertine à legitimidade dos regulamentos expedidos pelo Poder Executivo:

“ a) a criação dos impostos, com a individualização dos sujeitos, do objeto e dos critérios de determinação do seu quantum, compete exclusivamente ao poder legislativo;

b) a segunda regra, no que concerne à legalidade, é que o poder executivo não pode arrecadar nenhum imposto que não tenha sido criado por lei; e

c) por fim, o poder judiciário pode negar aplicação aos regulamentos que estejam em contraste com normas primárias: em última análise, este, regra geral, é o único controle de natureza jurídica, exercitado sobre a atividade legislativa material do Executivo.”¹⁷

Como visto, mesmo na concepção ortodoxa de legalidade o Poder Executivo poderá, desde que observados certos limites, expedir regulamentos para o cumprimento daquilo que está disposto em lei.

Ao analisarmos as Constituições atuais, nota-se que grande parte dos países latino-americanos adota o conceito ortodoxo de legalidade em matéria tributária, dentre os quais se encontra o Brasil. Pode-se afirmar ainda que, “la doctrina latinoamericana ha defendido en forma unánime e invariable el principio de la legalidad como esencial del Estado de derecho”¹⁸.

Mais que isso, quanto aos países latino-americanos Ramón Valdés Costa conclui o seguinte:

“ En conclusión, nos parece que el concepto de atenuación o flexibilidad del principio de legalidad no es aplicable a las constituciones que, como las latinoamericanas, establecen el concepto ortodoxo, basado en el principio de separación de las funciones legislativas y administrativas.”¹⁹

Quanto aos países que, em suas Constituições, adotam a teoria da legalidade atenuada ou flexível, a Itália e a Espanha são os exemplos mais notáveis, embora hajam importantes juristas que não admitam a ocorrência da mencionada flexibilidade.

O principal argumento que tenta justificar a ocorrência da legalidade mitigada naqueles dois países está em suas respectivas constituições, nos artigos 23 da Constituição Italiana e 31.3 da Constituição Espanhola, pela ordem:

“Art. 23. Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base a la legge.”

“Artículo 31.1 (...).

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

A inovação está justamente no fato de que, segundo algumas interpretações, a imposição tributária poderá se materializar tendo por base a lei e não, a exemplo da teoria clássica, somente dentro da lei.

¹⁶ Op. cit., p. 31.

¹⁷ Op. cit., p. 33; 36; e 37.

¹⁸ COSTA, Ramón Valdés. **Instituciones de derecho tributario**. Depalma, Buenos Aires: 1992, p. 158.

¹⁹ Op. cit., p. 142.

De qualquer forma, em face da tensão existente na doutrina e jurisprudência de ambos os países, a legalidade não é aplicada de forma tão atenuada como parece sugerir a interpretação literal contida no parágrafo antecedente, sendo que assim se pronuncia Ramón Valdés Costa a esse respeito:

“ El alcance de ambas inovaciones es una atenuación, y no un desconocimiento del principio. La opinión dominante en la doctrina y la jurisprudencia de ambos países es con matices diferenciales, la de que los elementos esenciales de la obligación permanecen en el ámbito de la reserva legal.”²⁰

Em sendo assim, a delegação de competência legislativa ao Poder Executivo dentro da concepção mitigada de legalidade deve obedecer a alguns limites, assim elencados por Ramón Valdés Costa:

- “1) el desplazamiento de la competencia legislativa del Parlamento al Poder Ejecutivo está organizada a nivel constitucional;
- 2) tiene carácter excepcional;
- 3) está limitada en cuanto al tiempo y a la materia;
- 4) está subordinada al Poder Legislativo ya sea por la vía de la autorización o la ratificación;
- 5) los instrumentos jurídicos son: la delegación de competencias hecha por los parlamentos, que es el más utilizado y los decretos-leyes (o medidas provisionales) dictados por el P.E. por propia iniciativa. El primero encuentra su fundamento en la supuesta superioridad técnica de la administración, y el segundo, en las razones de urgencia que actúan en algunos tributos en determinadas circunstancias.”²¹

Com relação à delegação, as Constituições podem ser classificadas entre aquelas que a permitem de forma ampla, ou seja, com relação à totalidade da matéria tributária (sendo que a delegação mais ampla que existe é a da Constituição Peruana) e outras que restringem a delegação apenas para determinados tributos, cujo exemplo mais recorrente diz respeito à cobrança dos impostos sobre o comércio exterior (cite-se como exemplo a França).

Pode-se afirmar, neste tópico, que mesmo nos casos da dita legalidade constitucionalmente atenuada não há lugar para a criação de tributos pela via da delegação, seja nos casos que permitem a delegação de competência normativa para o Executivo, seja no âmbito das medidas de urgência caracterizadas pelos decretos-leis ou medidas provisórias, cuja análise refoge ao tema proposto no presente trabalho.

CONCLUSÃO

A história mostra que o Princípio da Legalidade surge da necessidade de consentimento do povo para a imposição tributária, sendo que a reserva de lei nessa matéria é exigida, de forma universal, nos Estados Constitucionais de Direito.

O processo histórico também demonstra que, com o advento do Estado Social (Welfare State ou Estado do Bem-Estar Social), a própria concepção de lei deve ser modificada, vez que o Poder Executivo é cada vez mais chamado a atuar nos mais diversos âmbitos das relações sociais, tutelando o interesse público e, no mais das vezes, referida tutela só se torna eficaz mediante a atuação normativa do Executivo, cuja eficácia dependerá da rapidez na tomada da medida adequada.

Neste sentido, é possível afirmar que o Poder Legislativo, em muitas hipóteses, não teria a aptidão nem a agilidade necessárias para solucionar os problemas que se lhe apresentam, qualidades aquelas presentes no Poder Executivo. Daí porque a competência legislativa do Executivo é hoje uma realidade.

Em face dessa nova concepção do Princípio da Legalidade, há quem sustente que, em matéria tributária, também poderá ser mitigada a reserva de lei formal, que classicamente é absoluta.

²⁰ Op. cit., p. 140.

²¹ Op. cit., p. 165.

Para tanto, com base em Constituições como as da Espanha e Itália, sustentam que a flexibilidade nelas contida exprime uma nova tendência e que, portanto, o princípio da legalidade não precisa mais ocorrer de forma estrita.

No entanto, mesmo na Itália e Espanha, a teoria segundo a qual a lei tributária deve conter os elementos essenciais da imposição fiscal permanece (doutrina e jurisprudência caminham nesse sentido), de modo que aquela flexibilidade não corrompe, e nem poderia corromper, o Princípio da Legalidade Tributária.

Está-se aqui defendendo o Princípio da Legalidade Tributária menos por uma questão de tradição que por uma questão de defesa da Segurança Jurídica, valor este marcante para todos os Estados de Direito.

Com efeito, os valores jurídicos tutelados e que limitam a imposição fiscal do Estado são muitos, dentre os quais vale citar o Princípio da Não-Surpresa²², a propriedade e a livre iniciativa.

Neste diapasão, somente a reserva de lei formal quanto aos elementos essenciais que encerram a relação tributária permitirá que aqueles valores citados no parágrafo anterior se tornem efetivos.

Alberto Xavier também compartilha da linha aqui defendida, ou seja, da idéia de que, em matéria tributária, não há espaço para delegação de competência normativa ao Poder Executivo. Aquele autor vai além desta conclusão, chegando a afirmar que o Princípio da Legalidade Tributária é o que mais se coaduna com as exigências do Estado atual, ao contrário de outros ramos do Direito em que a melhor tendência é a flexibilização cada vez maior do conceito ortodoxo da legalidade:

“ O princípio da legalidade, como reserva absoluta de lei, não só não se revela incompatível com as modernas políticas econômicas, como é o que melhor se coaduna com os princípios em que assenta uma livre economia de mercado.

(...). Um sistema que autorizasse a administração a criar tributos ou a alterar os elementos essenciais de tributos já existentes, viria do mesmo passo a criar condições adicionais de insegurança jurídica e econômica, obrigando a uma constante revisão dos planos individuais, à qual a livre iniciativa não poderia resistir. Pelo contrário, um sistema alicerçado numa reserva absoluta de lei em matéria de impostos confere aos sujeitos econômicos a capacidade de prever objetivamente os seus encargos tributários, dando assim as indispensáveis garantias requeridas por uma iniciativa econômica livre e responsável.”²³

Ainda segundo Alberto Xavier, muito embora “o reconhecimento de que ao Estado cabem [as] mais vastas funções e de que os seus fins não se limitam à tutela da liberdade e da propriedade do cidadão, dando lugar à crise do tipo clássico de Estado liberal, nem por isso [foram abaladas] as preocupações de segurança jurídica no âmbito do Direito Tributário”²⁴.

O papel proeminente que o Princípio da Segurança Jurídica representa para o Direito Tributário é o motivo pelo qual o Princípio da Legalidade se tenha configurado como reserva absoluta de lei formal neste campo do Direito.

Portanto, novamente nas palavras de Alberto Xavier, “o Direito Tributário é de todos os ramos do direito aquele em que a segurança jurídica assume a sua maior intensidade possível e é por isso que nele o princípio da legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei formal”²⁵.

É possível afirmar que nos Estados de Direito regidos por uma economia de mercado os direitos à propriedade e à livre iniciativa estão expressamente contidos, implícita ou explicitamente, em todas as suas Constituições, tendo assim a característica de universalidade.

²² Como bem observa Bachmayr, o princípio da confiança na lei fiscal, como imposição do princípio constitucional da segurança jurídica, traduz-se praticamente na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base direta e exclusivamente na lei. Apud XAVIER, Alberto, in **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. RT, São Paulo: 1978, p. 46.

²³ Op. cit., p. 53-54.

²⁴ Op. cit., p. 47.

²⁵ Op. cit., p. 44.

Sabendo-se que a imposição tributária invade a órbita daqueles direitos, necessário se faz o estabelecimento de instrumentos limitadores desta ingerência, sendo que o instrumento limitador por excelência é a lei, ou seja, deve haver o consentimento dos contribuintes por meio de seus representantes. Ora, como aqueles direitos — liberdade e propriedade — são constitucionalmente assegurados, por isso o Princípio da Legalidade Tributária deve estar e está presente (mesmo que implicitamente), também como universal, nas Constituições daqueles Estados.

Em suma, a legalidade é o princípio garantidor por excelência dos valores trazidos pelas revoluções burguesas — a qual vem sendo revista no âmbito do Estado Social — e, em matéria tributária, permanece nas Constituições de todos os Estados de Direito, continuando a ser defendida, em alguns casos de forma mais ortodoxa e em outros de modo mais brando, pelos cientistas do Direito que se debruçam sobre esse tema.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 7ª ed., Malheiros, São Paulo: 1994.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade legislativa do poder executivo no estado contemporâneo e na constituição de 1988**. RT, São Paulo: 1993.

Constituição da república federativa do brasil, de 5 de outubro de 1998: atualizada até a emenda constitucional nº 15, de 12-9-1996, acompanhada de novas notas remissivas e dos textos integrais das emendas constitucionais e das emendas constitucionais de revisão. org. por PINTO, Antonio Luiz de Toledo e WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos, 16ª ed., Saraiva, São Paulo: 1997.

Constituciones de los estados de la unión europea. org. por LLORENTE, Francisco Rubio e PELÁEZ, Marino Daranas, Ariel, Barcelona: 1997.

Constituciones del mercosur. org. por LOPRESTI, Roberto Pedro, Unilat, Buenos Aires: 1997.

COSTA, Ramón Valdés. **Instituciones de derecho tributario**. Depalma, Buenos Aires: 1992.

MONCADA, Luís S. Cabral de. **Direito econômico**. 2ª ed., Coimbra Editora, Coimbra: 1998.

UCKMAR, Víctor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. RT, trad. por Marco Aurélio Greco, São Paulo: 1976.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. RT, São Paulo: 1978.