

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E DECRETO-LEI;
O CONFLITO DOUTRINÁRIO

DISSERTAÇÃO SUBMETIDA À UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE EM DIREITO.

UBALDO CESAR BALTHAZAR

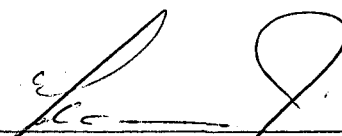
FLORIANÓPOLIS
SANTA CATARINA - BRASIL
MARÇO - 1983

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E DECRETO-LEI:
O CONFLITO DOUTRINÁRIO

UBALDO CESAR BALTHAZAR


ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA E APROVADA EM SUA FORMA FINAL PE
LO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO.

PROF. ARI KARDEC BOSCO DE MELO
ORIENTADOR



PROF. PAULO HENRIQUE BLASI
COORDENADOR

BANCA EXAMINADORA:



AGRADECIMENTOS

=====

Ao Prof. Ari Kardec Bosco de Melo, orientador e amigo, cuja opinião segura muito contribuiu para o delineamento final da dissertação.

Ao Prof. Paulo Henrique Blasi, Coordenador do Curso de Pós-Graduação em Direito da UFSC, pelo inestimável apoio recebido ao longo do curso, bem como aos demais professores, por permitirem, com seus ensinamentos, que viéssemos a apresentar este trabalho.

Aos funcionários da Secretaria do Curso, pela presença e solicitude com que sempre nos atenderam.

À Professora Tânia Ramos, do Departamento de Língua e Literatura Vernáculas, pela revisão feita neste trabalho, bem como à Professora Zélia Viviane e ao Dr. Benno Meyer Perresoni, pelas versões feitas.

À Amely.

ÍNDICE GERAL

	<u>PÁG.</u>
INTRODUÇÃO	1
Referências da Introdução	5
 <u>CAPÍTULO I</u> - ORIGEM E EVOLUÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	 6
1.1 - Princípio da Legalidade nas Constituições Brasileiras	6
1.2 - Histórico do Princípio da Legalidade	9
1.3 - Evolução	12
Referências do Capítulo I	18
 <u>CAPÍTULO II</u> - O DECRETO-LEI NA DOUTRINA JURÍDICA TRADICIONAL	 21
2.1 - Princípio da Legalidade e Decreto-Lei	21
2.2 - Uma Reflexão sobre as Fontes de Direito	24
2.3 - A Legalidade Tributária na Doutrina Majoritária	28
2.4 - O Decreto-Lei tem apenas a eficácia de Lei, em Sentido Formal	31
2.5 - As Exceções Constitucionais	33
2.6 - O Alcance do Decreto-Lei e sua Matéria Específica	36

	<u>PÁG.</u>
2.7 - As Isenções Tributárias	40
Referências do Capítulo II	41
<u>CAPÍTULO III</u> - AS EXCEÇÕES E A POSSÍVEL DECADÊNCIA DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	44
3.1 - A Chamada Doutrina Bem Comportada	44
3.2 - Colocação do Problema	45
3.3 - As Exceções ao Princípio da Legalidade na Dou- trina Estrangeira	46
3.4 - A Legalidade em Discussão	51
3.5 - Um Princípio em Decadência	53
Referências do Capítulo III	55
<u>CAPÍTULO IV</u> - O PENSAMENTO DE FANUCCHI	56
4.1 - Princípio da Legalidade, uma Garantia	56
4.2 - Uma Outra Interpretação	57
4.3 - As Colocações de Fanucchi	58
4.4 - Isenção Tributária e Decreto-Lei	62
Referências do Capítulo IV	63
<u>CAPÍTULO V</u> - AS POSSÍVEIS SOLUÇÕES AO CONFLITO DOU- TRINÁRIO	64
5.1 - A Competência Legislativa do Executivo	64
5.2 - As Contradições de Fanucchi	66

	<u>PÁG.</u>
5.3 - Uma Análise Política	71
5.4 - Uma Solução Possível	75
Referências do Capítulo V	80
ALGUMAS CONCLUSÕES	82
BIBLIOGRAFIA	87

RESUMO

Esta dissertação tem como escopo analisar o conflito doutrinário hoje existente, entre o princípio da legalidade tributária e o instituto do decreto-lei, instituído no Brasil pelo artigo 55 da Constituição Federal.

Após um levantamento histórico do princípio e sua evolução, é feito um estudo do pensamento da corrente majoritária, contrária à instituição e aumento de tributos através de ato do Poder Executivo.

Em capítulo à parte, é vista a opinião de FÁBIO FANUCCHI, favorável à criação de tributos por meio de decreto-lei. No desenvolvimento da pesquisa, são estudados alguns autores que tangenciam o assunto, quando abordam a regra da legalidade tributária, assim como outros que se referem já ao seu declínio.

Ao final, conclui-se que a análise jurídica do conflito não é suficiente para dirimi-lo, sendo necessária uma abordagem política do mesmo. Neste enfoque, o trabalho é encerrado, defendendo a tese de que, tal como está formulado na atual Constituição Federal, casuístico e autoritário, o instituto do decreto-lei deve ser revogado. Ao legislador constituinte, desta forma, caberia encontrar fórmula mais eficaz e ágil, dotando o Executivo dos meios constitucionais capazes de permitir-lhe inovar no Direito, excepcionalmente, sem agres-

sões à Constituição, ao Legislativo, e à própria Nação brasi
leira.

S U M M A R Y
=====

This paper's scope is to analyse today's doctrinal conflict between the principle of fiscal legality and the institute of the "Decreto-lei" (Legislation by executive decree), created in Brazil by article 55 of the present Brazilian Federal Constitution.

After a historical examination of the institute and its evolution we study the currently prevailing legal viewpoint, which is against the enactment of new duties or their increase by executive act.

In the following chapter we study the views of Mr. Fábio Fanucchi, who is favorable to the establishment of tributes by "decreto-lei". As our research continues we survey some authors who only gaze the matter as they deal with its fiscal legality, and also others who say that it is already declining.

As we get to the end, we reach the conclusion that the juridical analysis of this conflict is not sufficient to solve it and that a political remedy is necessary.

A constitutional assembly should find a way to endow the executive branch of our government with constitutional ways enabling it to create, exceptionally, new legal institutes and principles without aggression to our constitution, our legislative power and to the Brazilian Nation.

R É S U M É

Cette dissertation a pour but analyser le conflit doctrinaire qui existe actuellement entre le principe de la légalité tribulaire et l'institution du décret-loi, établi au Brésil par l'article 55 de la Constitution Fédérale.

Après un bilan historique de ce principe et son évolution, nous faisons une étude concernant à la pensée majoritaire, contraire à la création et à l'augmentation de tributs par acte du Pouvoir Exécutif.

Dans un chapitre à part, nous analysons l'opinion de Fábio Fanucchi, favorable à l'établissement de tributs par le décret-loi.

Dans le développement de la recherche, nous étudions l'opinion de quelques auteurs sur la règle de la légalité tribulaire, ainsi que celle d'autres qui se rapportent déjà à son déclin.

À la fin, nous concluons que l'analyse juridique du conflit n'est pas suffisante pour l'annuler et qu'il faut un abordage politique du même. Nous fermons le travail, en soutenant que, tel qu'il est formulé dans l'actuelle Constitution Fédérale - casuistique et autoritaire - le décret-loi doit être révoqué.

De cette façon, ce serait au législateur constituant de trouver la formule la plus efficace et rapide, dotant

l'Exécutif de moyens constitutionnels capables de lui permettre innover dans le Droit, exceptionnellement, sans agresser ni la Constituion, ni le Législatif, ni la Nation brésilienne.

I N T R O D U Ç Ã O

O princípio da legalidade na tributação, cujas origens remontam à Idade Média, permaneceu durante muito tempo como um dos fundamentos do constitucionalismo brasileiro.

A doutrina sempre entendeu, no conteúdo desta regra, que a Constituição Federal, ao expressar ser necessário lei para criar ou aumentar tributos, estaria se referindo às normas editadas pelo Poder Legislativo, constituído pelos representantes do povo, por este eleitos para defenderem seus interesses ante os interesses do Estado ⁽¹⁾. Isto seria válido principalmente no que diz respeito à criação e arrecadação de tributos, cada vez maior, atualmente.

Com a Constituição de 1967, porém, surgiu um novo diploma normativo, o decreto-lei ⁽²⁾. Através deste, o Chefe do Poder Executivo passou a ter competência legislativa.

Conforme o artigo 58, da Carta de 67, o Presidente da República podia expedir decretos-leis "com força de lei", em casos de urgência ou interesse público relevante, e desde que não houvesse aumento de despesa, em matéria de segurança nacional e finanças públicas.

Não se trata, aqui, do decreto-lei tal como tivemos no período ditatorial denominado "Estado Novo" (1937/45), nem mesmo dos decretos-leis expedidos pelo governo revolucionário de 1964.

Perfeitamente delineado e estruturado, o novo diploma passou a compor também o processo legislativo, hierarquicamente disposto pelo artigo 46, da Constituição Federal de 67.

Em 1969, com a Emenda Constitucional nº 1, teve sua redação modificada, assim como sua numeração. Assim, o artigo 55 dispõe que o Presidente da República pode editar decreto-lei, obedecidas a mesma condição e pressupostos anteriores em matéria de finanças públicas, "inclusive normas tributárias". Acrescentou citada Emenda ainda mais uma matéria, "criação de cargos públicos e fixação de vencimentos".

Os estudiosos do assunto, em sua maioria, entendem que, sob o prisma jurídico-constitucional, o novo ato não pode criar ou aumentar tributos, visto a presença, na Carta Maior, do Princípio da Legalidade Tributária (art. 153, § 29, caput, e art. 19, I, CF).

Ocorre que outros autores não vêem assim, e defendem a possibilidade de o decreto-lei instituir tributos. Baseado, aparentemente, nesta segunda interpretação, o Chefe do Poder Executivo vem editando decretos-leis instituidores ou majoradores de tributos.

O conflito doutrinário existe e aparentemente não tem solução. De um lado, vemos a maior parte da doutrina jurídica combater este procedimento do Executivo. De outro, vislumbramos estudos a justificar tal comportamento.

Ambas as correntes doutrinárias analisam o problema sob o aspecto jurídico, esquecendo um detalhe importante: na realidade, o Presidente da República edita decretos-leis ins

tituindo tributos, bem como outros, em quaisquer matérias, e não apenas naquelas indicadas pelo artigo 55, CF.

Isto deixa claro que a questão não é apenas jurídica, mas também política. E, neste trabalho conclusivo de Mestrado em Direito do Estado, do Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, procuramos mostrar, após pesquisar as diversas opiniões existentes sobre o conflito, que somente é possível encontrar uma solução para este, se o encararmos como um dilema político.

Pouco nos adiantará uma interpretação jurídica, por mais bem elaborada que seja, se esquecermos que o Presidente da República edita decretos-leis em todas as matérias, de forma arbitrária. Isto é, embora exerça uma competência legislativa em princípio prevista na Constituição Federal, temos bastante claro que o Presidente usa o decreto-lei ao seu livre arbítrio, independentemente da norma constitucional.

Nesta dissertação procuramos estudar os vários posicionamentos acerca do conflito doutrinário, enquanto pontos de vista jurídicos.

Numa primeira parte, promovemos um levantamento histórico do princípio da legalidade tributária, mostrando seu surgimento, e quais os fatores que o determinaram. É possível então, vislumbrar ter sido um princípio firmado para defender os interesses e privilégios da classe nobre da Inglaterra Medieval. Em sua evolução, estendeu-se a diversos países da Europa, sedimentando a regra da representatividade, dando assim condições para consolidação dos Parlamentos.

Após este estudo, analisamos as duas correntes doutrinárias básicas, divergentes quanto ao entendimento a ser dado ao artigo 55, CF. Colocamos o pensamento de Fábio Fanucchi, tributarista brasileiro que mais ousou, na interpretação da norma constitucional referente ao decreto-lei, em confronto com o princípio. Entendendo a palavra lei em sentido amplo, Fanucchi admite peremptoriamente a possibilidade de o decreto-lei instituir e aumentar tributos.

Suas digressões sofrem, porém, algumas contradições, como vemos na parte final. E isto deixa claro que, mesmo sob o aspecto jurídico-constitucional, a lei, tal como reza o princípio da legalidade tributária, é aquela emanada do Poder Legislativo, dando, em princípio, razão à Alberto Xavier, quando diz que o tributo exige, para sua constituição, não só lei material, mas também lei formal. Seria a "reserva de lei formal", a que se referem inúmeros autores.

Apesar disto, levantamos, como tese central da dissertação, a insuficiência da análise jurídica, para o deslinde do problema. É fundamental lembrar o período de autoritarismo vivido pelo país, após 1964, para entendermos a presença da norma contida no artigo 55, CF. Justamente por isso, é advogada a tese de que a mesma deve ser revogada, juntamente com toda a Constituição, emendada várias vezes para atender aos casuísmos políticos.

REFERÊNCIAS DA INTRODUÇÃO

- (1) Estado, enquanto instituição, composta de aparelhos repressores, conforme a colocação de Althusser (In: "Aparelhos Ideológicos do Estado", 1975).
- (2) Ver Ref. (8), pág. *41*

C A P Í T U L O _ _ IORIGEM E EVOLUÇÃO DO PRINCÍPIO
DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA1.1 - Princípio da Legalidade nas Constituições Brasilei-
ras

O Princípio da Legalidade, no Direito Tributário, cumpre uma função importante, para a dogmática jurídica tradicional, representando uma garantia do cidadão face os poderes do Estado. É significativo, deste ponto de vista, que as Constituições brasileiras, em sua maioria, o tenham consagrado no capítulo dos Direitos e Garantias Individuais, e, mais recentemente, também como uma limitação ao poder de tributar do Estado, em capítulo específico ("Do Sistema Tributário").

Assim, desde a Constituição de 1824, surge a norma segundo a qual "todas as contribuições diretas ... serão estabelecidas pela Assembléia Geral ..." (art. 171), órgão máximo do Poder Legislativo (art. 13). Nesta Carta, o princípio aparece mais claramente em sua configuração genérica, sob a fórmula "nenhum cidadão pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude da Lei" (art. 179, I).

Sob a Constituição de 1891, o princípio é expresso de um modo mais direto, no artigo 72, § 30: "nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize". Também em 1891 o legislador constituin-

te, como de regra todos os demais, consagrou o princípio em sua forma geral - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. A única exceção foi a Constituição de 1937, sem qualquer referência ao princípio, quer geral ou específico. Esta, aliás, constituiu-se letra morta, visto a competência irrestrita do Presidente da República em editar decretos-leis praticamente em todas as matérias, conforme o artigo 180 - "enquanto não se reunir o Parlamento Nacional, o Presidente da República terá o poder de expedir decretos-leis sobre todas as matérias da competência legislativa da União". E, como se sabe, o Parlamento não se reuniu durante a vigência do chamado Estado Novo.

Um primeiro paralelo já pode ser traçado, entre a prática de 37 e a da Emenda nº 1/69, vigente: a competência do Presidente da República em editar decretos-leis e a presença, nesta, da regra da legalidade. É pelo menos curioso notar a despreocupação com a regra, por parte do legislador de 37, de notando, aparentemente, seu caráter retórico na atual Carta Política.

As Constituições de 1946, 1967 e a Emenda 1/69 ⁽¹⁾, sem exceção, procuram garantir o cidadão com o princípio expresso nos artigos 141, §34, 150, §29, e 153, §29, respectivamente. Convém lembrar que a partir da Emenda nº 18/65 (e depois repetida em 67 e 69), a norma aparece também como uma limitação ao poder de tributar do Estado, estando presente não só como uma garantia, portanto, mas também como uma vedação taxativa à União, Estados, Distrito Federal e Municípios em instituir ou aumentar tributos a não ser através de lei ^(1A).

Quase que sem exceção, porém, todas as Cartas Constitucionais brasileiras, fazem restrições à regra hoje tida pela dogmática como um princípio. Principalmente a partir da Emenda nº 18/65 ⁽²⁾, vemos que alguns impostos, considerados "dinâmicos", como os sobre o comércio exterior, e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, são excetuados da regra da legalidade, quanto à sua majoração. Hoje, as exceções são, pelos menos a nível constitucional, tão amplas que, teoricamente, destroem completamente o princípio da legalidade. Isto consequência do chamado "pacote de abril", quando o Presidente da República fez constar no artigo 153, § 29, da Constituição Federal, a expressão "e outros especialmente indicados em lei complementar", além das exclusões antes já consagradas ⁽³⁾.

Tal colocação abre a possibilidade de, com um Congresso onde detenha maioria absoluta, o Executivo receber condições de aumentar tributos, além daqueles citados antes, por meio de atos próprios, sem a intervenção do Legislativo.

Isso levou PAULO DE BARROS CARVALHO ⁽⁴⁾ a comentar, enfático, que "é o fim de um princípio de 762 anos", referindo-se ao início de vigência do princípio, tido pela doutrina como sendo em 1215, com a "Magna Charta" inglesa, do Rei João Sem Terra.

1.2 - Histórico do Princípio da Legalidade

CARVALHO, em seu comentário, procura analisar a quebra da regra da legalidade, colocando, porém, a posição da doutrina jurídica dominante - a mesma subsiste, visto ser uma das "pedras fundamentais" do sistema constitucional brasileiro (5). E assim sempre foi considerado pelos constitucionalistas e tributaristas. Quanto à sua origem, algumas pesquisas fazem-na recuar para antes da Magna Charta, embora, como afirmou CARVALHO, o início de vigência ocorreu, realmente, com a "Magna Charta".

VICTOR UCKMAR (6) afirma que a origem da regra da legalidade se encontra em época anterior à 1215: "por exemplo, na Inglaterra, o Rei, que já percebia impostos e obtinha subsídios pelo direito consuetudinário, exigia dos vassallos, para fazer frente a despesas extraordinárias, pagamentos em dinheiro e estes podiam - embora fosse praticamente impossível - impugná-los".

Citando MITCHELL (7), lembra que, "em 1096, quando a promessa de Anselmo a William Rufus, de quinhentas esterlinas, como ajuda pela conquista da Normandia, foi repelida pelo Rei por insuficiente e o arcebispo recusou-se a aumentá-la, tal recusa acarretou-lhe graves consequências; os bispos aconselharam-no a consentir com o pagamento e prometer um aumento da soma, conseguindo desta forma que the king will restore you to his friendship and give peace to you and yours".

Aos poucos, deu-se a transformação do individual para o consentimento coletivo. Conforme UCKMAR, em 1179 o Late

ran Council, "proibiu aos bispos de taxar seu clero sem seu consentimento, manifestado pelos arqui-diáconos" (8).

Notícias a respeito de deliberações visando o consentimento de tributos datam também de 1188, quando da cruza da contra Saladino. Para fazer face às despesas desta, foi instituído um tributo "muito pesado" (The Saladin tithe), o qual deveria ser pago tanto pelos leigos como pelo clero (9).

A deliberação foi tomada por corpos colegiais "que tinham características similares àquelas da magna curia regis" dela participando (em três assembléias) os Reis da França e da Inglaterra, intervindo os archbishops, bishops, earls and barons of both Kingdoms. "Com base na opinião dos barões, os reis decidiram aplicar o tributo, o qual foi exigido dos não participantes da cruzada".

Henrique II, de volta à Inglaterra, "convocou em Geddington a curia regis, formada pelo Arcebispo de Canterbury, pelos bispos, abades, condes e barões, acompanhados de um inusitado número de dependentes leigos e do clero: diante de tal assembléia foi deliberada a aplicação do décimo".

Como esta decisão não comprometia as cidades, Henrique II convocou um grupo de cidadãos e de burgueses escolhidos de cada cidade, "para estar seguro do seu consentimento, quanto à aplicação do tributo referido". Segundo MITCHEL (10), "a intervenção pessoal do Rei significa que, em tal reunião, não se tratava de lançar e arrecadar imposto, mas de obter o consentimento da cidade ao pagamento".

UCKMAR cita ainda outros exemplos que demonstram a

necessidade do consentimento dos contribuintes para a instituição de tributos, sempre anteriores à Magna Charta, de 1215.

Entretanto, foi somente durante o reinado de João Sem Terra que os barões - "sobretudo por causa do peso e das injustiças nas exigências financeiras" - se rebelaram e, "com a força das armas, exigiram determinadas concessões, para tu têla dos seus direitos: ao Rei não restou senão aceitar o texto que lhe foi apresentado de forma já definitiva e foi assim editada a Magna Charta".

Em seu art. XII, a Carta explicitava um dispositivo considerado fundamental: "no scutage or aid shall be imposed on our kingdom, unless by the common counsel of our kingdom except for ransoming our person, for making our eldest son a knight, and for once marrying our eldest daughter, and for these there shall not be levied more than a reasonable sid".

O art. XIV dispunha que, se o Rei quisesse impor qualquer aid ou scutage ⁽¹¹⁾ deveria reunir, com aviso prévio de pelo menos 14 dias, o commune consilium regis, constituído pelos arcebispos, bispos, abades, condes, barões (com aviso por escrito individual) e outros arrendatários importantes (em geral avisados através do sheriff, também por escrito). Ou se ja, o Rei, ao invés de impor, por ato de autoridade, prestações financeiras, "devia obter o prévio consentimento dos representantes da nação".

1.3 - Evolução

É ainda UCKMAR quem discorre sobre a evolução do princípio, ao longo do século XIII. Assim, quase ao final do século, tantas foram as modificações sofridas pela Magna Charta, que o Rei Eduardo as condensou em suas "determinações", surgindo, efetivamente, a figura do Parlamento. "Encontrando-se o Rei na necessidade de pedir dinheiro, procedeu à convocação, além dos grandes, dois cavaleiros para cada condado, dois burgueses para cada cidade e também os representantes do baixo clero. Estavam assim representadas todas as classes do reino e tinha-se afirmado definitivamente o princípio da representação" (12).

Desta forma, percebe-se que o nascimento do Parlamento está "intimamente ligado ao consentimento dos impostos", assim como sua evolução. Importa notar que o surgimento da regra da legalidade, como é evidente, não é resultado de movimentos populares. Como deixa bem claro UCKMAR, citando MITCHELL e KEITH, é fruto de ressentimentos das classes nobres e do clero, contra as imposições dos reis.

Lembrando ROSA MARIA CARDOSO DA CUNHA, o texto expresso na Magna Charta estabelecia uma garantia formal de natureza financeira, endereçada tão somente aos titulares de direitos, sujeitos que podiam reclamar direitos: os senhores feudais, condes, barões bispos, arcebispos, o alto clero (13).

Endereçado a estes porque feito para atender os seus interesses; pensado por estes mesmos sujeitos de direitos, "homens livres", contrários, por uma decorrência natural da

mentalidade feudal, à uma regra da legalidade que viesse atender a todas as classes sociais.

É BUJANDA ⁽¹⁴⁾ quem afirma taxativamente: "reservando à lei a missão de estabelecer os tributos e autorizar os gastos públicos, os povos têm pensado sempre que o mecanismo financeiro não entraria em colisão com as diretrizes de sua vida política. Por isso à lei - fonte primária e quase exclusiva do direito financeiro - se confiou a salvaguarda dos interesses da burguesia frente ao Fisco, quando o ideal político se condensava na defesa da liberdade jurídica e econômica do indivíduo". (Grifo nosso)

Fica sempre patente que a regra da legalidade, em seu perfil histórico, surgiu para atender interesses bem localizados. Seu nascimento assim o foi. E sua evolução e assentamento, consolidado principalmente após a Revolução Francesa, prende-se estritamente à defesa da propriedade um dos motores principais da burguesia vitoriosa em 1789 ⁽¹⁵⁾. Quando BUJANDA, supra, diz que "o ideal político se condensava na defesa da liberdade jurídica e econômica do indivíduo", lembramos que tais ideais foram utilizados como mera retórica, por esta mesma Revolução ⁽¹⁶⁾.

A regra da legalidade desenvolveu-se em outros Estados, ainda na Idade Média. Itália, França e Espanha, principalmente, adotaram-na. SAINZ DE BUJANDA discorre longamente sobre a evolução do princípio, em terras espanholas. Este autor, aliás, faz um apanhado da questão do consentimento dos tributos, por parte dos "súditos", desde a Grécia antiga, passando por Roma, para concluir que não há nada parecido com a

legalidade tributária, tal como a vemos a partir do século XII (17).

Quanto à Espanha, há notícias do consentimento para imposição de tributos desde 1091, através de um documento em que o Rei Alfonso VI solicita a aprovação dos cidadãos ("cum consensu vestrae voluntatis") para o recolhimento de um tributo extraordinário, a ser pago uma só vez, representando por "duos solidos". BUJANDA destaca sua importância, visto a necessidade do consentimento daqueles que deviam contribuir com o imposto. O autor não faz qualquer referência, contudo, quanto à possível negativa do cidadão em recusar-se a pagar, e quais as consequências.

Um aspecto interessante, para BUJANDA, era a forma como se manifestava o consentimento dos súditos. Seria através de uma curia, a qual redigiria um documento, dela fazendo parte a Rainha, os Infantes, o Arcebispo de Leon, outros membros do alto clero, condes, "y otros muchos hombres que posiblemente eran infanzones asistentes a la Curia". Faz, então, uma "hipótesis muy atrevida", insinuando que "es posible que asistieran también villanos com carácter muy excepcional, dada la gravedad de las circunstancias determinadas por las luchas con los almorávides", para, em seguida, dizer que "esto no son más que conjeturas, aunque no infundadas" (18).

Não infundadas, visto que o documento do Rei Alfonso VI referia-se também aos "villanos" como contribuintes - ("quam etiam de villanos ..."). cremos, contudo, que são apenas conjecturas, pois, como dissemos antes, a mentalidade feudal era completamente arredia à consultar as classes não pro

prietárias de riquezas.

As primeiras manifestações relativas ao consentimento, para a aplicação de tributos, na França, se deram com a constituição dos *États généraux* ⁽¹⁹⁾, os quais se prontificaram a ajudar o rei, cada um conforme seu poder, e na medida de suas capacidades. Citando DUGUIT, lembra UCKMAR que durante o século XIV eles foram "muitas vezes chamados a aprovar contribuições para fazer frente às graves despesas militares necessárias à guerra contra a Inglaterra".

Na Itália, remonta ao século XII a formação de corpos colegiais, os conselhos, os quais tinham capital importância na decisão dos assuntos mais graves e limitavam o poder consular ⁽²⁰⁾. Sem o consentimento do conselho, os cônsules não podiam, entre outras atividades, instituir impostos. Em certos casos, não bastava apenas o voto do conselho, sendo consultados também os demais cidadãos, nas chamadas "assembléias do povo", à qual cabia a decisão final, como no caso de isenções fiscais, por exemplo.

Com Frederico I (século XII), as Comunas, após a guerra de 1183, adquiriram poderes como o de investir magistrados e de impor cargas tributárias. "Os parlamentos, embora não tivessem verdadeiras funções constitucionais ou legislativas, deviam ser consultados obrigatoriamente pelo soberano. Sua verdadeira função foi, como na origem, de proporcionar a pressão tributária à capacidade do povo e de iluminar o soberano sobre o modo pelo qual o povo se sentia administrado e sobre as suas necessidades" ⁽²¹⁾.

A regra da legalidade, portanto, tem sua origem na Idade Média, sendo resultado das lutas das classes, economicamente fortes, contra as imposições fiscais dos governantes. Repetimos, assim, o que dissemos antes: a legalidade tributária tem, em sua raiz, um conteúdo político e econômico bem definido, entendidos como uma conquista da nobreza e do clero para fazer valer seus direitos de proprietários.

Outro não foi o objetivo da Revolução Francesa, que transformou a regra em princípio constitucional. Aqui, a luta já era da burguesia contra a nobreza e o clero, detentores de inúmeros benefícios fiscais (22).

O princípio foi consagrado no artigo 13 da Declaração dos Direitos de 1789: "l'impôt ne peut être voté que par la nation ou ses représentants". E todas as Constituições francesas posteriores fizeram expressa referência ao mesmo (23).

Em 1787, a Constituição americana também atribuiu unicamente ao Congresso, em seu artigo 1, seção 8, "the power to lay and collect taxes, duties, imposts, and excises, to pay the debts and provide for the common defence and general welfare of the United States".

É irrelevante aqui, a discussão se foram os princípios inspiradores da Declaração de Direitos em que se baseou a Constituição americana, ou o contrário. Ambas, tudo indica, basearam-se na obra de Locke, "Gouvernement Civil" (24), divulgada na França pelos discípulos de Voltaire, o qual, certamente, "inspirou-se" nas práticas do consentimento vigentes desde meados da Idade Média (século XII) na Europa. E que vigiram, como visto, em Estados Feudais, totalitários, em defesa dos interes

ses do clero e da nobreza contra os poderes por vezes ilimita dos dos senhores, ou reis.

É também pacífico que as constituições européias do século XIX inspiraram-se diretamente na Déclaration des Droits de 1789. Isso, devido inicialmente "às conquistas napoleônicas que, com a queda dos monarcas absolutos, determinaram o surgimento de Estados cujas constituições se inspiraram na francesa" (25).

Atualmente, o Direito Constitucional registra a presença do princípio da legalidade em praticamente todas as constituições vigentes. A única exceção parece ser a da URSS.

Importa ainda consignar aqui o comentário de ALLO-RIO, citado por UCKMAR, segundo o qual não haveria necessidade da presença desta regra, por inexistir "por força de uma regra geral, dentre os poderes da Administração pública, o de modificar o direito vigente", referindo-se aos Estados de Direito. Adiante, retomaremos esta afirmação, quando analisarmos a questão do crescente poder legisferante concedido à Administração pública, principalmente no que refere à instituição, majoração ou isenção de tributos.

REFERÊNCIAS DO CAPÍTULO I

- (1) A Emenda 1/69, bastante criticada por seu caráter autorit
tário, fortalecendo em demasia o Executivo. Citada Emen
da é entendida como uma nova Carta, outorgada à Nação pe
la Junta Militar que governou o país após o falecimento
do Presidente Costa e Silva. De notar que vários disposi
tivos foram nela enxertados, desfigurando a Carta de 67,
promulgada pelo Congresso.

- (1A) Emenda 18/65, art. 2º, I; CF de 1967, Título I, Cap. V,
Do Sistema Tributário, art. 20, I; e Emenda 1/69, Títu
lo I, Cap. V, Do Sistema Tributário, art. 19, I.

- (2) A Emenda que provocou a principal reforma tributária no
sistema constitucional brasileiro.

- (3) Impostos sobre o comércio exterior, impostos sobre trans
portes, IPI, extraordinário de guerra. O IOF, presente
na Emenda 18/65 e ainda hoje constante do art. 9º combi-
nado com o art. 65, do Código Tributário Nacional, foi
revogado, quanto à citada exceção, pela Carta de 67.

- (4) In: "Jornal da Tarde", SP, 17/04/77, pág. 9.

- (5) A análise do mesmo, visto a partir da corrente dogmática
tradicional majoritária será feita no capítulo seguinte.

- (6) In: "Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributári
o", Ed. RT/EDUC, SP, 1976, págs. 9 e seguintes.

- (7) Taxation in Medieval England, New Haven, 1951, pág. 158.

- (8) KEITH, Constitutional Law, Londres, 1939, pág. 44.

- (9) UCKMAR, op. cit., pág. 10.

- (10) UCKMAR, op. cit., pág. 11.

- (11) Aids eram os subsídios necessários para ajudar o rei a fazer frente a despesas extraordinárias. Eram ônus feudais, "que bem pouco tinham de comum com os nossos impostos". O scutage "era quanto devia-se pagar-se pela não prestação do serviço militar". Cf. UCKMAR, op. cit., pág. 13.
- (12) UCKMAR, op. cit., pág. 15.
- (13) ROSA MARIA CARDOSO DA CUNHA. "O Caráter Retórico do Princípio da Legalidade", Ed. Síntese, Porto Alegre, pág. 31. A autora refere-se ao princípio no Direito Penal. Aproveitamos seu raciocínio, estendendo-o ao Direito Financeiro.
- (14) SAINZ DE BUJANDA, "Hacienda y Derecho", Vol. I., Madrid, 1975, pág. 133.
- (15) Quanto aos objetivos da Revolução Francesa e sua motivação fiscal, ver "As Revoluções Burguesas", de MODESTO FLORENZANO, Ed. Brasiliense, 1981, págs. 16 a 32.
- (16) O indivíduo aqui considerado não é qualquer indivíduo, mas o burguês, como deixa evidente o texto do financista espanhol. Seja em 1215, seja em 1789, vemos que o princípio da legalidade aplicado aos tributos tem um conteúdo político e econômico bem definido, visto os interesses a quem vem atender, ligado que está a questão da propriedade, da acumulação da riqueza. A autorização, o consentimento para que o rei receba as contribuições dos súditos, é dada pelos detentores das riquezas, no Estado. O "povo", como coloca BUJANDA, é a classe produtora dos meios de produção, que detêm o capital, a propriedade e, por isso mesmo, procura pôr um freio nas aspirações dos governos. No início, os barões, os condes e o alto clero. Depois, visto como uma "segurança jurídica", a partir dos "ideais" da Revolução Francesa (Liberdade, Igualdade e Fraternidade), para a burguesia.
- (17) Idem, idem, págs. 119 a 463.

- (18) Idem, idem, pág. 233.
- (19) UCKMAR, op. cit., pág. 17.
- (20) Idem, pág. 18.
- (21) Idem, pág. 19.
- (22) FLORENZANO, op. cit., pág. 16.
- (23) UCKMAR, op. cit., pág. 21.
- (24) Paris, 1726, Cap. C, § 9º.
- (25) UCKMAR, op. cit., pág. 22.

C A P Í T U L O I I

O DECRETO-LEI NA DOUTRINA JURÍDICA-CONSTITUCIONAL TRADICIONAL

2.1 - Legalidade e Decreto-Lei

A regra da legalidade é hoje bastante discutida pela doutrina. São duas correntes, uma majoritária, e a outra, embora com poucos defensores, possui um jurista do porte de Fábio Fanucchi, considerado, pela doutrina jurídica nacional, um dos seus mais autorizados tributaristas.

A questão que se coloca é, basicamente, se a legalidade subsiste ou não, ante o crescente poder legisferante concedido ao Executivo. Este, em vários Estados Ocidentais, cada dia recebe mais força, editando normas jurídicas, que inovam o Direito.

Não se trata apenas do poder regulamentar, tal como o possui o Executivo brasileiro (art. 81, III, CF). Este, assim como o francês, o italiano, v.g. (1), pode expedir novas normas, com força de lei, através do chamado decreto-lei, diploma relativamente novo no universo jurídico constitucionalista contemporâneo.

Desta forma, a doutrina vem colocando, como ponto de discussão, o confronto "Princípio da Legalidade Tributária X Decreto-Lei". Certamente que a análise daquele não dispensa o estudo acurado deste. O entendimento do decreto-lei, pa

ra a doutrina, é fundamental para estabelecer o campo abrangido pela regra da legalidade.

Majoritária ou não, a doutrina jurídica coloca como fundamental o enquadramento do decreto-lei como fonte do Direito Tributário. Para muitos autores, através da determinação dos limites a serem fixados para o exercício da competência do Executivo em editar decretos-leis, é possível compreender o princípio da legalidade na tributação.

Da compreensão do alcance do decreto-lei decorre o entendimento da regra da legalidade. Desta forma, podemos analisar a questão do decreto-lei a partir do ponto de vista da doutrina, colocando seu posicionamento, alcançando, via de consequência, sua visão do princípio.

É pacífico, para os estudiosos, que o decreto-lei é fonte do Direito Tributário. No Brasil, o mesmo é recente, no Direito Constitucional Tributário. Surgiu com a Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. O art. 55, II, desta, dá competência ao Chefe do Executivo para, "em casos de urgência ou de interesse público relevante" e "desde que não haja aumento de despesa", expedir decretos-leis sobre "finanças públicas", inclusive normas tributárias"(grifo nosso).

Desta forma, o Direito Tributário pode haurir novas normas tributárias através do decreto-lei, tornando-se este, portanto, uma das suas fontes, ferindo, aparentemente, vários princípios constitucionais importantes: federal, da representatividade, da tripartição dos poderes e o da legalidade tributária.

O que a doutrina se pergunta é qual o entendimento a ser dado à norma do artigo 55, II, da Constituição Federal, face aos princípios mencionados. Qual seu alcance, uma vez confrontada com a regra estabelecida no artigo 18, § 1º, da Carta Máxima (segundo o qual as normas gerais de Direito Tributário somente poderão ser estabelecidas através de lei complementar).

Torna-se evidente que a norma do artigo 55, II, CF, fixa um princípio constitucional, ao dar competência ao Presidente da República para editar normas tributárias por meio de um ato legislativo. Isto deixa bastante claro que o decreto-lei também é fonte de Direito Tributário. Como interpretar este novo princípio ?

A doutrina jurídica tradicional procura promover um criterioso trabalho de exegese, buscando uma harmonia de todo o sistema, dirimindo prováveis conflitos entre aqueles princípios antes citados, e o novo princípio estatuido pelo artigo 55, II, CF.

A indagação básica, principal, dela decorrendo quais quer outras, é aquela feita antes: em que sentido é o decreto-lei fonte de Direito Tributário ?

2.2 - Uma Reflexão sobre as Fontes do Direito

Em trabalho recente, escrevemos sobre a questão do decreto-lei como fonte de Direito Tributário (2). Ali, dizíamos que este problema das fontes do direito tem preocupado bastante a doutrina jurídica. Via de regra, têm os juristas acordado sobre um aspecto: as fontes tradicionais de direito são fontes formais, designando "aquela vontade, devidamente manifestada no mundo externo, seja com fato, ou com palavras escritas ou faladas, com o objeto de gerar norma jurídica" (3).

D'ALESSIO, administrativista italiano, entende a expressão "fonte do direito" em basicamente três sentidos. No primeiro, sentido material, a expressão é entendida como "o conjunto de causas que determinam a formação ou uma configuração da ordem jurídica". Aqui, o direito é "una elaborazione naturale e spontanea della coscienza giuridica nazionale" (4).

O raciocínio, fundamentalmente, é de que no Estado Moderno a produção do direito não é mais uma obra imediata e direta da consciência social. Dada a complexidade, em qualidade e quantidade, da vida social e das relações que a regulam, o direito torna-se um trabalho essencialmente técnico, um trabalho legisferante próprio do Estado, por meio de um órgão especialmente competente.

Mas se é certo que o legislador não é apenas um instrumento passivo, limitado a reproduzir o que de fato já existe (eis que sua intervenção inclui a consciência espontânea o elemento da reflexão e conscientização), é verdade, de outro lado, que a base de cada trabalho legislativo é sempre a cons

ciência social assumindo, em cada momento, forma histórica.

A influência da consciência social na formação do direito é inegável e decisiva, coloca D'ALESSIO, mas o direito, como norma obrigatória da conduta humana, não emana diretamente da natureza da coisa (ainda não jurisdicizada), não existe senão quando uma vontade idônea edita um comando e o impõe à comunidade.

Tal fonte material opera, portanto, de maneira reflexa enquanto influencia e determina a vontade que impõe a norma. D'ALESSIO, desta forma, diferencia-se da escola jusnaturalista, a qual admite um direito verdadeiro acima e anteriormente à concreta estatuição positiva, quando refere-se ao sentido material de fonte do direito.

Em sentido subjetivo, fonte do direito é a vontade que impõe a norma jurídica. "Le norme giuridiche sono necessariamente delle manifestazioni di volontà", diz D'ALESSIO. Conforme o sentido material, antes visto, a formação do direito não é um trabalho arbitrário. Importa e exige a interpretação de dada realidade em um dado momento histórico.

Contudo, em seguida a esta interpretação, ocorre que uma vontade capaz e, portanto, dotada de poder imperante, edita a norma a ser seguida pelos particulares como norma obrigatória. Para ser eficaz, então, a norma jurídica deve ser emanada do Estado, enquanto vontade capaz de impor-se originariamente a outra vontade subordinada.

Um terceiro sentido de fonte do Direito, este o mais comumente referido pela doutrina, é o chamado sentido formal.

Qualquer norma jurídica é não somente um ato volitivo, mas uma vontade que se traduz externamente. Uma vontade declarada. O direito posto, o ordenamento jurídico visto concretamente. KELSEN chamou a atenção para o fato que, efetivamente, só costuma designar-se como "fonte" o fundamento de validade jurídico positivo de uma norma jurídica, quer dizer, a norma jurídica positiva do escalão superior que regula a sua produção (5).

Para o jurista de Viena, portanto, não cabe falar-se propriamente em uma vontade. Importa, sim, que a norma jurídica recebe seu fundamento de validade em outra norma jurídica, superior àquela. Mais que D'ALESSIO, vemos aqui a doutrina kelseniana perfeitamente contraditada ao jusnaturalismo: a norma jurídica é válida, tem eficácia, se encontra seu fundamento de validade em norma superior.

A Constituição é, via de regra, considerada como a principal das fontes formais de Direito Tributário. É "a fonte por excelência, posto que é ela que organiza politicamente a nação e, assim fazendo, fixa a extensão da soberania estatal em matéria tributária" (6).

"Sua matéria é disciplinar o exercício do Poder Público, organizar o Estado. Só neste sentido, é que é tomada como fonte do direito tributário" (7).

Sua importância como fonte adquire relevância no ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista o ordenamento constitucional rígido, onde possíveis emendas somente poderão ser propostas, discutidas e aprovadas com a observância do processo especial, delineado no artigo 48, da Carta Máxima.

Importa notar, então, que o Direito Tributário vai buscar na Constituição seus princípios básicos, bem como a matéria tributária específica, essencial à sua estruturação.

Outras fontes do Direito Tributário são apontadas por AMILCAR FALCÃO: a lei, o regulamento, os tratados e convenções internacionais, classificando-as como "fontes principais", sendo as circulares, instruções e portarias, os usos e costumes, a equidade, "e de certo modo a jurisprudência", classificadas como "fontes secundárias".

Não colocou o tributarista o decreto-lei entre tais fontes, visto ser, como já apontado antes, instituto recente no constitucionalismo brasileiro, sendo sua obra, aqui citada, de 1958.

A Constituição Federal de 1946 submetia a matéria ora objeto de decreto-lei a tratamento diverso. O parágrafo 2º do artigo 67 da Carta de 46 concedia competência exclusiva ao Presidente da República quanto à iniciativa das leis que versassem sobre matéria expressa no corpo do artigo. Esta matéria, ora regulada também por decreto-lei (quando se verificaram os pressupostos e requisitos constitucionais necessários à sua expedição), foi ampliada, agora sob novo regime jurídico, com a Carta de 67, sofrendo nova ampliação com a Emenda nº 1, de 1969.

2.3 - A Legalidade Tributária na Doutrina Majoritária

Instituto recente, surgido com a Carta de 67, foi estendido ainda mais sob a Emenda nº 1/69. Assim tínhamos o artigo 58, da Carta de 67, dando competência ao Presidente da República para expedir decretos-leis "com força de lei" sobre matérias que versassem sobre "segurança nacional" e "finanças públicas", desde que se verificassem os pressupostos de urgência ou o interesse público relevante, sendo que dos mesmos não poderia resultar aumento de despesa.

O texto atual, expresso no artigo 55, CF, suprimiu a expressão "com força de lei"; acrescentou, porém, duas áreas novas objeto do decreto-lei: "criação de cargos públicos e fixação de vencimentos" - antes matéria de lei, de iniciativa exclusiva do Presidente da República (artigo 60, II, Carta de 67). Para o Direito Tributário, a novidade importante foi o acréscimo sofrido pelo inciso II - "finanças públicas, inclusive normas tributárias".

Aqui, o interesse doutrinário. Como o decreto-lei é instituto recente no constitucionalismo brasileiro ⁽⁸⁾, e sendo até certo ponto impossível uma boa exegese para seu entendimento desconhecendo-se outros mandamentos constitucionais com os quais deve ser confrontado ⁽⁹⁾, justificam-se as indagações, a princípio manifestadas.

Cabe, assim, um estudo do princípio da legalidade da tributação, para um posterior cotejo com a norma estatuída no artigo 55, CF.

Vimos no capítulo anterior, a origem e desenvolvi -

mento do princípio da legalidade da tributação. Para fins de análise, lembramos inicialmente sua disposição genérica, na Constituição Federal (art. 153, § 2º): "Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

No que importa ao Direito Tributário, confirma a Constituição a vigência deste princípio, impondo, no artigo 19, I, vedações expressas à União, Estados, Municípios e Distrito Federal, proibindo-lhes de instituir ou aumentar tributos senão através de lei, fazendo, porém, algumas ressalvas, igualmente expressas.

O princípio aparece ainda delineado no capítulo dos Direitos e Garantias Individuais. O artigo 153, § 29, CF, assegura que "nenhum tributo será exigido ou aumentando sem que lei o estabeleça". A segurança da doutrina quanto à importância do princípio levou ATALIBA a dizer que "o princípio.. foi reputado tão importante pelo constituinte que ele, por três vezes, enfaticamente, a ele se referiu" (10).

Na compreensão doutrinária, o tributo exige, para sua instituição ou majoração, não apenas lei material, mas também lei, em sentido formal. Seria a reserva de lei formal, a que se refere ALBERTO XAVIER (11).

No entendimento deste tributarista, "a exigência de lei formal, em matéria tributária, tem sua origem na regra da necessária votação dos tributos por assembleias representativas, isto é, no princípio da auto-tributação". Lembrando os ideais do Estado de Direito, porém, afirma XAVIER que a reserva de lei formal passou a desempenhar dupla função de garan

tia: "a exclusão do direito consuetudinário, inseguro e controvertido, traduzindo-se assim na exigência de uma lex scripta, e a exclusão dos regulamentos, como fontes de criação de tributos, traduzindo-se assim numa estrita vinculação do poder executivo ao poder legislativo".

Importa notar, no pensamento desse jurista, o argumento de que a exigência de lei formal origina-se "na regra da necessária votação dos tributos por assembleias representativas", e que, com o tempo, tal exigência passou a traduzir-se numa exclusão dos regulamentos, como fontes de criação dos tributos.

Assim raciocinando, desenvolve esse tributarista, um pensamento que resulta na impossibilidade de o Executivo criar ou aumentar tributos (diga-se, na obra de XAVIER, através regulamentos). Isto porque seria obrigatória a votação dos tributos pelos representantes do povo - "os contribuintes elegem seus representantes, e estes é que irão criar ou aumentar quaisquer tributos" (12).

Com a exceção conhecida (URSS), a quase totalidade das Cartas hoje vigentes afirmam explicitamente que os impostos devem ser aprovados pelos órgãos legislativos competentes. UCKMAR lembra ainda que, onde é dado ao Executivo competência para editar regulamentos em matéria tributária, este não pode implicar em criação ou aumento de tributos (13).

A referência, aqui, é quanto ao poder regulamentar concedido ao Executivo, conforme a doutrina estrangeira. Aproveitamos, porém, o raciocínio de XAVIER, assim como o de UCKMAR, aplicando-o à questão do decreto-lei. Sem confundi-lo

com o regulamento, atos distintos, como demonstrou a doutrina, especialmente SANTI ROMANO (14).

De acordo com o pensamento majoritário, o princípio da legalidade, consagrando a lei como "suprema manifestação da vontade e soleníssima e eminente norma jurídica" (15), exclui o decreto-lei como meio, posto ao alcance do Presidente da República, de criar ou aumentar tributos.

2.4 - O Decreto-Lei tem apenas a eficácia de Lei, em Sentido Formal

A criação de tributos, exige lei, em sentido formal, procura enfatizar SANTI ROMANO. Coloca este autor que o decreto-lei ocorre quando a substituição - sempre por motivo de urgente necessidade - da autoridade legislativa pela executiva tem lugar com a obrigação de apresentar ao Legislativo o decreto, para que este seja convertido em lei: o que significa que o ato apenas inicialmente e numa primeira fase é um decreto com a eficácia de lei formal, uma vez que, em seguida, deve, sob pena de decadência, ser transformado em lei formal.

Quanto a este aspecto, levantado por SANTI ROMANO, cremos ser possível promover um outro raciocínio, para sustentar um pensamento coerente com a corrente que é maioria (16).

Ocorre que mesmo que o decreto-lei, numa primeira fase, tenha a eficácia de lei formal, não é lei, em sentido formal. Tem apenas a eficácia de lei formal. E mesmo posteriormente, não será lei, em sentido formal, pois para sua ins

tituição foram obedecidos critérios completamente distintos daqueles exigidos para a produção da lei.

Poderá ter a mesma matéria da lei, tendo em vista ser sua matéria também de lei. Basta que, para sua edição, ve rifiquem-se os pressupostos e requisitos constitucionais exi gidos, no caput do artigo 55, CF. Formalmente, porém, será sempre distinto da lei.

ATALIBA afirma serem o decreto-lei e a lei radicalmente diferentes quanto à forma de produção, à eficácia jurí dica, aos pressupostos a que devem obedecer, ao objeto sobre o que podem incidir, às limitações que os peiam e às condições que devem ser preenchidas, para sua existência (17).

Lei e decreto-lei não possuem objetos distintos. Ocorre que a matéria do decreto-lei é limitada pela Constitui ção. É possível aqui ver algum equívoco no pensamento de ATALIBA. A matéria do decreto-lei não é exclusiva deste instituto. A doutrina coloca de forma simples: o Presidente da República, para que possa editar decretos-leis, deve obedecer aos pressupostos da urgência ou do interesse público relevan te.

Não se manifestando qualquer destes pressupostos, não pode ele exercer tal competência. Seria, então, a matéria indicada no artigo 55, CF, matéria de lei, devendo então ser obedecido o processo legislativo normal, para a produção da lei.

Ter a eficácia de lei formal, não significa, então, ser lei, em sentido formal. Lei formal é a norma emanada con

forme o processo estritamente legislativo, exercido pelo Poder Legislativo, no exercício de sua função originária, a função legislativa (atendendo ao princípio constitucional da separação dos poderes, combinado com o da legalidade, expresso, aquele, no art. 6º, CF, e este, nos artigos 153, §§ 2º e 29, e 19, I, CF).

Ter a eficácia de lei formal, "significando que o decreto-lei obrigará como lei formal - num primeiro momento, precariamente; após sua aprovação pelo Congresso, não se manifestando o Supremo Tribunal Federal quanto à sua constitucionalidade, definitivamente" (18).

O decreto-lei, portanto, e seguindo a linha de raciocínio até aqui colocada, poderá obrigar alguém somente naquelas matérias previstas no artigo 55, CF, desde que sejam atendidos os pressupostos constitucionais da urgência (19) ou do interesse público relevante.

2.5 - As Exceções Constitucionais

Desta forma, o Presidente da República está limitado em sua prerrogativa constitucional. Não pode nunca criar ou aumentar tributos, através deste diploma legal, visto ser o tributo uma prestação instituída pelo povo, por meio de seus representantes no Congresso. E a criação de um tributo não pode jamais, é o argumento majoritário, submeter-se a um pressuposto de urgência, ou a um interesse público relevante, a julgamento do Presidente da República.

Mesmo em casos urgentes (na iminência ou no caso de

guerra externa), quando estaria em jogo a própria existência do Estado (caracterizando também um interesse público relevante), têm os juristas acreditado que a criação do tributo (imposto extraordinário de guerra) deveria ser trabalho do Congresso Nacional, no exercício de sua função principal e originária - a função legislativa.

Quanto à aparente contradição apresentada pelo artigo 19, I, CF, a esta assertiva - quando diz expressamente que à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado instituir ou aumentar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos na própria Constituição, têm os estudiosos do problema uma resposta.

As exceções referidas estão previstas no artigo 21, I, II e V, CF (impostos de importação, exportação e sobre produtos industrializados, impostos federais), onde é facultado ao Poder Executivo, "nas condições e limites estabelecidos em lei", alterar as alíquotas e bases de cálculo dos tributos ali mencionados.

Tal alteração, conforme o entendimento aqui analisado, o Executivo faria através dos atos que lhe são próprios: o decreto, a portaria, a resolução, tudo conforme dispuser a lei. "Não se trata aí de decreto-lei, que faz parte do processo legislativo" (20), processo este diverso daquele estabelecido para a elaboração da lei.

O decreto-lei não pode criar, nem aumentar tributos. BALEEIRO chega a afirmar que é este diploma legal "um veículo inidôneo" para a criação ou majoração de tributos, no regime

da Constituição Federal de 67, com a Emenda nº 1/69.

Apontando o artigo 1º, caput, da Carta Brasileira, seu § 1º, e artigo 10, VII, "a" e "c", respectivamente, princípios federais, da representatividade, e casos possíveis onde a União poderá intervir nos Estados - o respeitado mestre baiano afirma que todos estes princípios caracterizam a democracia. E democracia representativa "é aquela pela qual a vontade nacional se expressa pela eleição dos parlamentares e não concede imposto nem orçamento senão pelo voto dos representantes do povo".

Quanto à argumentação de que, uma vez aprovado pelo Congresso (art. 55, § 1º, CF), o decreto-lei passaria a ser manifestação da vontade do povo, responde BALEEIRO: "a Constituição quer um pronunciamento expresso do Poder Legislativo na decretação do tributo. Não lhe basta uma aprovação tácita ou presumida". Citando PIMENTA BUENO, conclui: "o tributo não pode ser legitimado, senão em virtude de uma lei, nem por mais tempo, por maior porção, forma ou condição diversas do que ela determinar" (21).

Promove este autor, ainda, um raciocínio último: "se admitíssemos, por amor à discussão, que a cláusula 'finanças públicas, inclusive normas tributárias', do art. 55, II, CF, abrange tudo quanto é pertinente a tributos, então perderiam eficácia várias disposições da Constituição, como as do art. 21, I, II e V, in fine, § 2º, I, ab initio, senão mesmo aqueles outros, que exigem expressamente lei complementar".

Alguns autores, como ATALIBA (22), assinalam também a presença de outro princípio, em nosso constitucionalismo,

buscando reforçar a argumentação de BALEEIRO. Seria o princípio do consentimento dos tributos - "no taxation without representation".

Para encontrá-lo, bastaria conciliar os princípios expressos, constitucionais, e chegar-se-ia a ele: tripartição dos poderes, representatividade, o Congresso Nacional como órgão legislativo, investido da função legislativa, o princípio da legalidade da tributação. ATALIBA diz que "ninguém discute quanto à existência de princípios implícitos na Constituição, e que este, do consentimento dos tributos, é fundamental ao sistema constitucional tributário brasileiro".

Do princípio da legalidade, decorreria, portanto, outro argumento para contestar a possível pretensão do Executivo de criar ou aumentar tributos por meio do decreto-lei. Somente ao povo, através seus representantes, seria dado decidir sobre a criação ou majoração dos tributos.

Após estas considerações, levantadas a partir de um certo consenso doutrinário, cabe indagar: se não pode o decreto-lei criar ou aumentar tributos, que normas tributárias poderão ser reguladas por este diploma legal, conforme o artigo 55, II, CF ?

2.6 - O Alcance do Decreto-Lei e sua Matéria Específica

BALEEIRO, citado antes, diz que, caso o decreto-lei possa criar ou aumentar tributos, "perderiam eficácia as disposições que exigem expressamente lei complementar". Seria o

caso do artigo 18, § 1º, da Constituição Federal, o qual exige lei complementar para a edição de normas gerais de direito tributário (23), disposição sobre conflitos de competência em matéria tributária entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e regulação das limitações constitucionais do poder de tributar.

Desde que estabelecido não ser o decreto-lei veículo idôneo para instituir ou majorar tributos, e ante o artigo 18, § 1º, CF, teríamos, para este instituto, um campo bastante restrito onde poderia ser utilizado.

Por exclusão, colocam os doutrinadores, o decreto-lei pode regular quaisquer normas tributárias, exceto as que, por regulação constitucional, devam ser tratadas em lei ou lei complementar. "Normas que venham dispor sobre o direito tributário formal, ou administrativo, e não sobre o material". Observados os pressupostos de urgência, ou de interesse público relevante, e desde que não provoque aumento de despesas, "o Presidente da República poderá expedir decretos-leis sobre matéria tributária formal, isto é, de mero disciplinamento tributário-administrativo, ou legislar sobre os deveres acessórios, ou sobre penalidades tributário-administrativas" (24).

Face às restrições constitucionais, argumentam muitos que o Presidente da República deve utilizar esta competência "dentro de limites estreitíssimos". Em termos estritamente constitucionais, e conforme a interpretação de muitos juristas, visto seus pressupostos, é ato a ser editado apenas raramente.

Na opinião de ATALIBA, o decreto-lei "cujo conteúdo

seja matéria tributária constitucionalmente prevista para ser regulada por lei, ou lei complementar, será ato nulo, incapaz de gerar qualquer alteração na ordem jurídica". Este autor, escrevendo sobre o decreto-lei na Carta de 67 ⁽²⁵⁾, afirma que "os decretos-leis que não tiverem por conteúdo estas matérias (segurança nacional e finanças públicas) são nulos e - ainda que aprovados pelo Congresso - não podem ter o reconhecimento do Judiciário, por vício original de competência do Presidente da República, à falta de competência do Congresso, para aprová-los. É que a restrição constitucional estabelecida, quanto à matéria, é imperativa, sendo obrigatória tanto para o editor quanto para o órgão aprovador (o Congresso)" ⁽²⁶⁾.

"O Congresso irá emitir um julgamento político, aprovando ou reprovando o decreto-lei. A nulidade deste será declarada pelo Supremo Tribunal Federal. Tanto é assim que o Congresso, por razões políticas, pode aprovar um decreto-lei, e o Judiciário, examinando-o à luz das limitações e pressupostos constitucionais, pode declará-lo nulo, por inconstitucional" ⁽²⁷⁾.

Um outro problema levantado pela doutrina é quanto a uma matéria tributária específica, a ser tratada por decreto-lei. A Constituição Federal refere-se à "segurança nacional", "finanças públicas, inclusive normas tributárias", e "criação de cargos públicos e fixação de vencimentos".

No que diz respeito ao Direito Tributário, a expressão é vaga demais, como visto antes. Razão pela qual têm os estudiosos da matéria, via de regra, raciocinado por exclusão: "todas as matérias podem ser objeto desse diploma, exce-

to aquelas que, segundo a Constituição ou Emenda nº 1/69, de
vam ser tratadas em lei ou leis complementares" (28).

Em nosso "O Decreto-Lei como Fonte do Direito Tributário" (29), havíamos dito que é preciso considerar, acima de tudo, que o decreto-lei, para que possa ser editado sem quais
quer vícios, deve obedecer aos pressupostos constitucionais de urgência ou interesse público relevante, o que torna muito di
fícil indicar esta ou aquela matéria tributária específica. Isto porque "devemos conjugar, em nosso trabalho de investiga
ção, duas condicionantes: a matéria tributária - que deverá obedecer ao princípio da legalidade, além de não configurar -
se como norma geral de direito tributário - e os pressupostos constitucionais para a edição do decreto-lei - urgência ou in
teresse público relevante. Estes podem concorrer cumulativa-
mente, num mesmo ato, ou podem distinguir-se, estando presen
tes, num ato, apenas um deles".

Por tudo isso, e considerando ainda a condição de que não haja aumento de despesa, provocada pelo decreto-lei, torna-se realmente difícil para a doutrina indicar uma maté
ria tributária específica a ser regulada por tal ato. "Para e
xemplificar uma matéria tributária específica, que possa ser regulada por decreto-lei, devemos obrigatoriamente indicar
seus pressupostos e condições constitucionais, sob pena de e-
mitirmos um conceito incompleto" (30).

2.7 - As Isenções Tributárias

Uma outra indagação feita pela doutrina diz respeito à concessão de isenções através de decreto-lei. A este respeito, convém ler o trabalho do Prof. SOUTO MAIOR BORGES, "Isenções Tributárias" (31), onde o mesmo tece considerações sobre o problema, partindo do pensamento de SAINZ DE BUJANDA ("se existe uma teoria jurídica do tributo, deve existir também uma teoria jurídica da isenção tributária, pois trata-se, em rigor, da mesma teoria visto do contrário").

Concluindo, então, podemos afirmar que, conforme a doutrina majoritária, o poder de tributar está submetido ao princípio da legalidade. Portanto, "o decreto-lei é fonte formal de Direito Tributário, assim considerado o direito tributário administrativo, formal. Que não envolva a instituição, majoração ou concessão de isenções de tributos" (32).

REFERÊNCIAS DO CAPÍTULO II

- (1) V. SANTI ROMANO, "Princípios de Direito Constitucional Geral", Ed. RT, São Paulo, 1977.
- (2) "O Decreto-Lei como Fonte do Direito Tributário", In : "Rev. dos Tribunais", vol. 559, maio/82, pág. 19 e seguintes.
- (3) AMILCAR FALCÃO, "Introdução ao Direito Tributário", Ed. Rio, RJ, 1976, págs. 39-40.
- (4) FRANCESCO D'ALESSIO, "Istituzioni di Diritto Amministrativo Italiano", vol. I, Torino, 1932, págs. 52 a 55.
- (5) HANS KELSEN, "Teoria Pura do Direito", trad. portuguesa, 3a. Ed., Coimbra, 1974, pág. 323.
- (6) AMILCAR DE A. FALCÃO, op. cit., pág. 40.
- (7) ATALIBA, "Fontes do Direito: Fontes do Direito Tributário", In: Interpretação no Direito Tributário", EDUC/Saraiva, SP, 75, pág. 129.
- (8) Conforme ATALIBA, o decreto-lei da Carta de 37 e o dos atos institucionais II e IV, posteriores à 64, "nada, absolutamente nada, têm a ver com o decreto-lei que cuida o texto constitucional vigente". In: "O Decreto-Lei na Constituição de 1967", RT, São Paulo, 1967, pág. 16.
- (9) BALTHAZAR, "O Decreto-Lei como Fonte do Direito Tributário", cit., pág. 22.
- (10) ATALIBA, "Princípios Constitucionais Tributários", In : "Curso de Direito Empresarial, 2: Direito Tributário", EDUC/RT, São Paulo, 1976, pág. 17.
- (11) In: "Manual de Direito Fiscal I", Lisboa, 1974, pág. 111.
- (12) BALTHAZAR, "O Decreto-Lei ...", cit. pág. 23.

- (13) VICTOR UCKMAR, "Princípios Comuns do Direito Constitucional Tributário", EDUC/RT, São Paulo, 1976, pág. 24.
- (14) Op. cit., págs. 348 e seguintes.
- (15) ATALIBA, "O Decreto-Lei ...", cit., pág. 24.
- (16) BALTHAZAR, op. cit., pág. 24.
- (17) Op. cit., pág. 62.
- (18) BALTHAZAR, op. cit., pág. 24.
- (19) Conceito que se extrai do art. 51, § 2º, CF: urgente é o que não pode esperar 40 dias.
- (20) AMÉRICO LACOMBE, "Decreto-Lei como Norma Tributária e as Deduções da Cédula D", RDP, vol. 18, pág. 387.
- (21) ALIOMAR BALEEIRO, "Da Competência Tributária", In: "Curso sobre Teoria do Direito Tributário", editado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, 1975, págs. 29-30.
- (22) ATALIBA, "Do Sistema Constitucional Tributário", In: "Curso sobre Teoria ...", cit., pág. 243.
- (23) GERALDO ATALIBA, em seu trabalho "Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios" (RDP, vol. 10, pág. 63 e segtes) faz um estudo sobre as normas gerais de Direito Financeiro e Tributário. Promove este tributarista uma acurada análise das mesmas, num raciocínio lógico e convincente.
- (24) BALTHAZAR, "O Decreto-Lei ...", cit., pág. 27.
- (25) A Constituição de 67, em seu art. 58, referia-se apenas à finanças públicas. A expressão "inclusive normas tributárias", como já vimos, surgiu com o texto de 69. ATALIBA escreveu seu trabalho quando inexistia a referência à matéria tributária. Seus comentários, contudo, aplicam-

se à perfeição ao tema aqui tratado. A citação transcrita foi feita por nós, em nosso "O Decreto-Lei como Fonte do Direito Tributário", cit., pág. 27.

(26) Op. cit., pág. 42.

(27) Idem, idem, pág. 29.

(28) BALEEIRO, op. cit., pág. 30.

(29) Op. cit., pág. 27.

(30) BALTHAZAR, op. cit., pág. 28.

(31) São Paulo, 1969, págs. 29 e seguintes.

(32) BALTHAZAR, op. cit., pág. 29.

C A P Í T U L O I I IAS EXCEÇÕES E A POSSÍVEL DECADÊNCIA
DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE3.1 - A Chamada Doutrina Bem Comportada

Marco Aurélio Greco, ao traduzir UCKMAR ⁽¹⁾, faz uma referência ao artigo 55, II, da Constituição Federal. Ali, a firma o professor paulista, que é possível identificar "nitidamente" duas correntes: "uma que entende que o decreto-lei pode dispor sobre toda a matéria tributária, inclusive instituição e aumento de tributos; e outra, para a qual só é válido o decreto-lei que veicular normas sobre o chamado direito tributário formal, ou administrativo, e não sobre o material".

Esta segunda posição, que analisamos no capítulo precedente, é considerada majoritária. Não é possível entender, porém, o princípio da legalidade, em confronto com a norma estatuída no artigo 55, II, CF, sem que seja feita uma análise da corrente primeira, apontada por GRECO.

O Professor SOUTO MAIOR BORGES, em suas aulas e conferências, refere-se a esta como a "doutrina bem comportada". Bem comportada, diz o mestre pernambucano, por não promover uma interpretação sistemática e completa do texto constitucional. Certamente que uma análise assim feita iria defrontar-se com o princípio da legalidade tributária e, ante o princípio, a

norma do artigo 55, CF, configurar-se-ia como regra destinada a disciplinar matéria administrativa tributária, como estudado antes.

3.2 - Colocação do Problema

Muitos autores, preocupados em promover um estudo didático do Direito Tributário, sequer detêm-se no tema. Outros referem-se ligeiramente ao artigo 55, CF, sem maiores preocupações, analisando-o superficialmente.

Mas é suficiente lembrar que esses escritores, muitas vezes em três ou quatro linhas, colocam o alcance do decreto-lei como sendo o mesmo das leis ordinárias, tendo como limites aqueles fixados no "caput" do artigo 55 (motivo de urgência ou de interesse público relevante).

Um exemplo que podemos trazer à colocação é o de LUIZ CELSO DE BARROS ⁽²⁾. Contudo, não fica claro, neste pensamento, se o decreto-lei pode ou não criar tributos. O racio cínio, por não estar mais desenvolvido, não deixa o leitor saber se, na opinião do autor, o decreto-lei pode ou não instituir tributos.

São taxativos, esses escritores, em negar a possibilidade de esse diploma dispor sobre matéria que a Constituição exige lei complementar.

Afirmar, entretanto, que o alcance do decreto-lei é o mesmo que o das leis ordinárias, é, em termos jurídico-constitucionais, dizer o óbvio, ante a existência do art. 55, CF.

A questão é saber qual matéria pode aquele ato dispor, na opinião destes analistas.

Regra geral, a maioria dos compêndios didáticos que tratam do tema (ao abordar o art. 55, CF), passam à margem desta indagação, talvez por razões políticas, em função do autoritarismo vigente nos últimos anos no país, tornando-o tema por demais delicado.

Chama ainda a atenção a brevidade com que os mesmos tratam do princípio da legalidade, em suas obras. E, nestes casos, a ele atêm-se em poucos parágrafos, sem discutir o mérito, isto é, se a lei, referida no artigo 153, § 29, ou artigo 19, I, CF, diz respeito a um sentido amplo (*latu sensu*) ou restrito (*stritu sensu*).

3.3 - As Exceções ao Princípio na Doutrina Estrangeira

Outros doutrinadores analisam o princípio da legalidade a partir de uma interpretação da lei em sentido restrito, deixando completamente de lado a possibilidade de exegese ampla. SÉRGIO F. DE LA GARZA, tributarista mexicano, pode ser citado como exemplo deste tipo de comportamento.

O princípio da legalidade, diz DE LA GARZA, significa que a lei que estabelece o tributo deve definir quais são os elementos "y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar

ao arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La Ley debe establecer también las exenciones" (3).

Reportando-se ao direito positivo mexicano, esse autor estuda uma única exceção ao princípio, estabelecida pela Carta Maior, enquanto visto sob seu aspecto formal. O artigo 131 da "Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos", segunda parte, estabelece que o Executivo poderá, por delegação do Congresso da União, "aumentar, diminuir ou suprimir as cotas das tarifas de exportação e importação, expedidas pelo próprio Congresso, e para criar outras, assim como para restringir e proibir as importações ..." (grifo nosso).

Diz DE LA GARZA que esta faculdade do Executivo constitui uma exceção ao sistema da divisão de poderes consagrado na mesma Constituição. Esta faculdade foi introduzida pela reforma constitucional de dezembro de 1950, "devido a poderosas razões de política econômica que tornaram indispensável a mesma para defender a economia nacional das flutuações de preços no comércio exterior" (4).

Desta forma, DE LA GARZA mantém-se fiel à interpretação mais dogmática do princípio, que ele mesmo chega a enunciar pelo aforismo, adotado por analogia do Direito Penal, "nullum tributum sine lege". A "lege", aqui, é aquela "expedida por el Congreso".

Um estudo mais aprofundado é realizado por UCKMAR⁽⁵⁾, acerca do exercício da atividade normativa, por parte do poder executivo, e seus limites. O tema é colocado de forma extensa, mas sempre fiel àquela corrente majoritária antes referida.

O que devemos destacar é o reconhecimento feito pelo autor dos poderes cada vez maiores conferidos aos Executivos, para legislar, delegados pelos órgãos legislativos tradicionais (o Congresso ou o Parlamento).

A atribuição aos órgãos legislativos da competência para ditar normas em matéria tributária deveria significar, diz UCKMAR, e seguindo rigorosamente o princípio da separação dos poderes, a exclusão de toda e qualquer potestade normativa por parte do Executivo.

"Porém, a experiência demonstra que os Paramentos não têm a possibilidade - seja pela quantidade de trabalho que devem realizar, seja pelo insuficiente conhecimento dos problemas práticos e dos pormenores - de exercer por inteiro a função legislativa que, portanto, vai sendo confiada, sempre com maior frequência e amplitude, ao Executivo".

Comentando sobre a matéria tributária, afirma que o Executivo, "via de regra", pode editar normas com eficácia legislativa "só na medida em que explicitamente autorizado por uma norma primária". Lembra o direito positivo italiano, "onde tal forma de legislação é realizada com as leis delegadas e com os decretos-leis", além da Bélgica, onde o Parlamento pode delegar, "embora por um período limitado, segundo diretrizes pré-fixadas e com a reserva da ratificação", o poder de modificar a legislação fiscal.

Comentando ainda sobre o direito belga, coloca que o governo, por meio de "arrêtés-lois", em caso de emergência e de necessidade, "pode ditar verdadeiras e próprias disposições legislativas".

Na França, o governo fez largo uso de decretos para disciplinar a matéria fiscal: "pode-se dizer que toda a reforma do após-guerra foi realizada com decretos".

Contudo, UCKMAR, mantendo-se fiel ao dogmatismo tradicional, é taxativo: a emanção de leis formais, "ditadas com a intervenção do poder executivo, pode-se dizer que satisfaz o princípio de 'legalidade', enquanto os órgãos legislativos mediante a sua delegação ou pela ratificação, controlam o que é feito pelo Executivo". Este controle não é necessário quando o Executivo dita leis apenas substanciais, "não formais", sob a forma de "regulamentos".

Interessa-nos de perto, e dentro do espírito desta monografia, um princípio codificado na legislação alemã, segundo o qual, "por norma jurídica deve-se entender toda a manifestação de vontade tendo 'força vinculante geral' dos órgãos do Estado, compreendidos os executivos, e acima de todos o Presidente do Reich e o Governo munido de pleno poderes (§2º do Reichsabgabenordnung, de 22/05/1931) (6).

Embora hoje derogado, e sabendo-se que citado princípio representava o poder do Executivo sobre os demais, à época, na Alemanha, importa observar o conteúdo do mesmo, entendendo como lei qualquer manifestação da vontade dos órgãos do Estado. É a lei entendida em seu sentido amplo, significando "o ato originário de autoridade competente para exercer funções inerentes ao Poder Legislativo e não exatamente os originários dos órgãos exclusivamente representativos desse Poder" (7).

Atualmente, na maioria dos Estados, o Executivo pos

sua competência para editar regulamentos em matéria tributária, sendo atividade considerada "constitucionalmente legítima", desde que observadas as seguintes regras:

- a) a criação dos impostos, com a individualização dos sujeitos, do objeto e dos critérios de determinação de seu quantum, compete exclusivamente ao poder legislativo;
- b) o poder executivo não pode arrecadar nenhum imposto que não tenha sido criado por lei; e,
- c) o poder judiciário pode negar aplicação aos regulamentos que estejam em contraste com normas primárias: em última análise, esta, regra geral, é o único controle, de natureza jurídica, exercitado sobre a atividade legislativa material do Executivo (8).

Como é possível perceber, os autores em geral, quando discorrem sobre esta possibilidade de o Executivo, por ato próprio, instituir tributos, colocam-na apenas como exceção. Digressões são feitas, com o mero intuito de assinalar a preponderância do Poder Legislativo sobre aquele, no que se refere à criação de impostos.

Importa notar que muitos deles, buscando fundamentar seus pontos de vista, trazem à colação juristas que já questionaram tal posição. E isto é importante na análise que ora estamos promovendo, na medida em que percebemos que muitos são céticos quanto àquela preponderância antes mencionada.

3.4 - A Legalidade em Discussão

OTTO MAYER, citado por AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO ⁽⁹⁾, chega a afirmar que a norma instituidora de tributos não tem natureza de lei, em sentido material.

Considera o jurista alemão que "a lei tributária não cria o dever de pagar o tributo, mas apenas confere ao Estado competência para o exercício do dever genérico de obediência". Além dele, também ORLANDO e LOLINI comungam da mesma opinião.

Este último destacou a "falta de bilateralidade da norma tributária", o que o induziu a reputar que "que tais leis outra coisa não fossem senão meros ordenamentos administrativos" ⁽¹⁰⁾.

A discussão promovida por FALCÃO está ligada à questão da bilateralidade da lei tributária, o que vai mais além do que a simples questão se a lei (em sentido amplo), pode criar ou não tributos. Trata-se da antiga indagação: o Estado, ao instituir lei criadora de tributos, é sujeito também de direitos e obrigações ?

Apoiado em farta bibliografia, FALCÃO rejeita as teses de ORLANDO, LOLINI e OTTO MAYER, concluindo que "é a lei tributária lei material, que confere direitos e obrigações (bilateralidade), e que corresponde aos imperativos da própria existência do Estado (necessidade e imprescindibilidade)" ⁽¹¹⁾.

Em seguida, comentando sobre a elaboração da lei

tributária na Constituição Federal de 1946, deixa este tributarista bem claro que a lei, aqui, é aquela emanada do Poder Legislativo, "conforme disposições constitucionais referentes à matéria" (12).

Discutindo também sobre o conteúdo da lei tributária, VILLEGAS lembra a opinião de modernos tratadistas italianos, segundo a qual a lei é só a "base" sobre a qual se exerce a competência tributária. Para estes autores, coloca VILLEGAS, "basta que a lei estabeleça alguns 'princípios fundamentais', sendo logo 'integrada' pelo Poder Executivo, mediante delegação de faculdades" (13).

Trata-se de um posicionamento diverso do de OTTO MAYER, antes citado. É, contudo, um pensamento que também foge da corrente tradicional, majoritária, visto a amplitude que confere à lei tributária. Esta, neste caso, seria meramente um "suporte" do Executivo. Este poderia, conforme esta interpretação, mediante delegação, criar, aumentar, isentar tributos, desde que a lei emanada do Parlamento (Poder Legislativo) lhe fornecesse os "princípios" onde se assentar. Não haveria necessidade, então, de a lei indicar o fato gerador, a base de cálculo, o sujeito passivo, ou a alíquota do tributo. Tudo isto seria competência do Executivo estabelecer.

VILLEGAS alerta para o "perigo" desta tese. Em sua opinião, as delegações ao Executivo devem existir, "porém de maneira estritamente limitada". O Princípio da Legalidade ou reserva da lei em matéria tributária, "não pode significar que a lei se limite a proporcionar 'diretrizes gerais' de tributação, mas que ela deve conter, pelo menos, os elementos bási-

cos e estruturais (estruturantes) do tributo (hipótese de incidência, sujeito passivo e elementos necessários à fixação do quantum)". Lembra ainda a posição de alguns autores, segundo os quais pode a taxa ser criada por simples decisão do Executivo, visto derivarem do poder de polícia do Estado, sendo, então, acessórias deste poder. "Isto é insustentável, já que a taxa ... é um tributo, e, como tal, só a lei pode implantá-lo" (14).

Cabe aqui lembrar que VILLEGAS, ao referir-se à posição de tratadistas italianos, o faz citando seu argumento de que a lei é a "base" - o Executivo, mediante delegação, poderá legislar, inovando. Isto é importante, visto a análise que faremos logo em seguida, acerca do pensamento de FÁBIO FANUCCHI.

Para este autor, não se trata de "base" ou de "delegação". O Poder Executivo legisla. Exerce um poder legislativo. E seu poder legisferante decorre de disposição constitucional.

3.5 - Um Princípio em Decadência

É a exceção indo às últimas consequências. Lembremos antes o pessimismo de TROTABAS, ao lamentar a decadência do princípio da legalidade: "desde o século XIX assistimos ao envelhecimento do princípio da legalidade tributária, que parece ter perdido seu vigor e eficácia".

Diz o respeitado financista francês que "não obstante ser indiscutível e proclamada oficialmente (a regra da legalidade), resultou 'subrepticionalmente' iludida pela política fiscal dos governos que procuravam liberar-se desta sujeição do estabelecimento do imposto por lei, em nome dos contribuintes; e, o que resulta decepcionante, é a complacência dos contribuintes em permitir esta política, porque servia a seus interesses aparentes" (15).

Igualmente FONROUGE (16) opina ser indubitável que "há uma crise geral do princípio. Prova disto está no desvio de poder de tributar (de forma direta ou por meios indiretos) e a delegação de faculdades no Poder Executivo, poder de emitir, que põe de manifesto uma inexplicável política parlamentar de abdicação de seus direitos, sem perceber que assim lava sua ruína, e, com isto, a do regime representativo do governo".

Para TROTABAS, tal evolução, pelos menos em França, foi provocada pela utilização do imposto com fins extra-fiscais, abrindo uma "brecha" na regra da legalidade. Daí a abri-la completamente foi questão de tempo.

REFERÊNCIAS DO CAPÍTULO III

- (1) Op. cit., pág. 31.
- (2) In: "Direito Tributário", Ed. Jalovi, Baurú, SP, 1ª Ed., 1981, pág. 24.
- (3) SÉRGIO FRANCISCO DE LA GARZA, "Derecho Financiero Mexicano", 7ª ed., Editorial Porrúa S.A., México, 1976, p.271.
- (4) Op. cit., pág. 274.
- (5) Op. cit., págs. 30 a 37.
- (6) UCKMAR, op. cit., pág. 32.
- (7) FÁBIO FANUCCHI, "Limitações da Competência Tributária" , In: "Direito Tributário 5: Comentários ao Código Tributário Nacional", vol. 3, São Paulo, Bushatsky, 1977, págs. 3 e 4.
- (8) UCKMAR, op. cit., págs. 33, 36 e 37.
- (9) Op. cit., pág. 44.
- (10) FALCÃO, op. cit., pág. 44.
- (11) Op. cit., pág. 47.
- (12) Op. cit., pág. 48.
- (13) HECTOR VILLEGAS, "Curso de Direito Tributário", Ed. RT , São Paulo, 1980, pág. 86.
- (14) Op. cit., pág. 86.
- (15) TROTABAS, "Finances Publiques", 2ª ed., DALLOZ, Paris , 1967, págs. 496 e 497.
- (16) GIULLIANI FONROUGE, "Conceitos de Direito Tributário", E dições LAEL, São Paulo, 1973, pág. 55.

C A P Í T U L O I V

O PENSAMENTO DE FANUCCHI

4.1 - Princípio da Legalidade, uma Garantia

Após as considerações feitas, acerca das exceções e possível decadência do princípio da legalidade na tributação (e na legalidade geral), vamos nos ater no pensamento de FÁBIO FANUCCHI, provavelmente o tributarista que mais longe foi na interpretação do artigo 55, II, CF. Chama a atenção, na exegese feita pelo mesmo, o alcance do decreto-lei, verdadeira lei, para ele.

FANUCCHI promove uma análise do princípio da legalidade, considerando-o como uma "velha e respeitadíssima garantia do Estado de Direito".

Trata-se, afirma, da tradução, para o seio do Direito Tributário, da garantia genérica ao cidadão, traduzida pelo ditame: "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei".

Aparentemente, FANUCCHI começa seu estudo reconhecendo a regra da legalidade como o faz a doutrina dita majoritária: o tributo somente pode ser instituído por lei. Aqui, utiliza a palavra lei sem qualquer outra consideração inicial, o que leva o intérprete ao engano, caso faça uma leitura breve e apressada.

4.2 - Uma Outra Interpretação

Logo em seguida, contudo, passa a cuidar da extensão do princípio. Propõe-se, então, a uma dupla tarefa: interpretar o entendimento que deve ser dado à expressão "lei" e se a vedação estabelecida atinge, além da instituição, o aumento e a diminuição do tributo.

Seu raciocínio é completamente oposto àquele de GERALDO ATALIBA, considerado como um dos representantes mais significativos e respeitados da corrente doutrinária majoritária.

Para ele, o decreto-lei, indicado pela Constituição Federal como diploma componente do processo legislativo (artigo 46), é ato legislativo. Desta forma, é ato próprio para a instituição de tributos, sem que isso venha a contrariar quaisquer princípios. É ato legislativo, na medida em que a própria Constituição Federal (art. 55, § 1º), dá a competência para o Congresso Nacional aprová-lo ou rejeitá-lo. Aprovando-o, manifestou-se positivamente, como Poder Legislativo soberano que é (1).

FANUCCHI raciocina em termos estritamente jurídicos, deixando de lado a questão política. Convém lembrar que a quase totalidade dos decretos-leis editados a partir de 1967, foram aprovados pelo Legislativo, sendo bem conhecidas as razões (2).

Se vislumbrarmos um Poder Legislativo efetivamente autônomo, exercendo suas prerrogativas constitucionais de Poder da União, independente do Executivo e do Judiciário, é perfeitamente possível entender o pensamento do tributarista

paulista.

Quando estivesse aprovando um decreto-lei, o Poder Legislativo o faria após discussões internas, promovidas pelos representantes do povo. Aprovado o decreto-lei, o Legislativo o transforma em norma com eficácia de lei. Não lei em sentido formal, mas num sentido material.

Para o autor, entretanto, o decreto-lei é ato legislativo não porque o Poder Legislativo o aprova. O é porque o processo legislativo, estabelecido na Constituição Federal (artigo 46) assegura ao Presidente da República competência para editá-lo.

O autor raciocina, como já dissemos, apenas num plano jurídico-constitucional. Por isto mesmo, não o repugna o comportamento do Legislativo, aprovando invariavelmente os decretos-leis editados pelo Executivo. Justamente porque esta é uma questão política, onde o tributarista não entra.

4.3 - As Colocações de Fanucchi

Seu pensamento merece um exame mais atento. Quando refere-se às leis complementares, àquelas que instituíram tributos (o que a doutrina majoritária opõe-se), FANUCCHI opina não ter havido "mal jurídico essencial", pois a edição de leis complementares é exercício de uma competência reservada à União. E "quem pode mais, pode o menos", justifica ele.

Quanto às leis ordinárias e delegadas, como atos que se originam no Poder Legislativo, o natural exercente de fun

ções legislativas, "ninguém duvida que sejam elas absolutamente válidas para estabelecer obrigações de natureza tributária".

Chegando ao decreto-lei, afirma que a palavra "lei" empregada pela Constituição, alcança-o também. "O argumento de que a utilização do termo 'lei', pela Constituição, restringiria a possibilidade legislativa aos atos exatamente originados no Poder Legislativo, levaria ao absurdo de que a própria Carta Magna retiraria toda substância de um ato legislativo que ela expressamente admite existência no processo constitucional".

Isto porque, coloca FANUCCHI, "em nenhum outro de seus dispositivos, além daqueles que prevêm a emissão desse tipo de ato legislativo (artigos 46, inciso V e 55), existe referência a matérias próprias dos decretos-leis. Portanto, sempre que a Constituição se refira a leis, está subentendido que, naquelas matérias autorizadas pelos incisos do artigo 55 a expressão abrange os decretos-leis" (3).

Vai mais além o autor: "restringir a expressão matéria tributária ao significado de outras normas jurídicas que não sejam as que ditem instituição ou aumento de tributos, seria especificar onde a legislação não especifica, o que, em definitivo, é vedado ao intérprete".

Além disso, argumenta FANUCCHI, tal posição leva a situações "insustentáveis", uma vez que "na enumeração dessas 'outras' matérias tributárias, chegamos a ouvir quem sustentasse que ela poderia ser inclusive a tributária penal. Se é impossível, como sustenta a corrente contrária à nossa opi

nião, aos decretos-leis criar, legitimamente, tributos, mais impossível será que eles criem punição, matéria definitivamente afastada da esfera da atuação constitutiva do direito por parte do Executivo, ressalvados tão só os casos de segurança nacional".

Pensa ele, aliás, que é muito mais grave o exercício da função legislativa pelo Executivo "naqueles casos de segurança nacional, que trazem necessariamente incertas, na matéria, penalidades contra o infrator, do que nos casos de instituição ou majoração de tributos".

No primeiro caso, afirma, se está diante de um direito excepcional e restritivo de direitos e de garantias individuais. "No segundo caso já se sabe que o tributário não é um direito excepcional" (4).

Por todos estes motivos, pensa FANUCCHI que o decreto-lei pode perfeitamente instituir ou majorar tributos. E arremata, dizendo que "a fórmula só pode ser criticada e nada mais do que isso. Porém, a crítica é arma do político e não do jurista".

Quanto à matéria que o decreto-lei pode dispor, argumenta que serão somente aquelas pertinentes às leis ordinárias. Não podem dispor sobre matérias próprias das leis complementares.

Aqui, entretanto, faz uma ressalva, lembrando o período de exceção, quando vigia no país o Ato Institucional nº 5, de 1968. Neste caso, os decretos-leis baixados pelo Executivo têm força de lei, visto ter este poder enfeixado em

suas mãos as funções que lhe são próprias "e mais as do Legis
tivo".

"A oposição à fórmula utilizada pelo Executivo (de baixar decretos-leis em vez de atos complementares), já se vê que é puramente formal e não tem substância jurídica, a não ser que se admita que o Estado pudesse atravessar um certo pe-
ríodo em que fosse vedada a elaboração de novas leis". Como isso está fora de cogitação, raciocina FANUCCHI, e como a Cons
tituição vigente convalidou os atos do Executivo baixados en-
quanto plenamente vigente o Ato Institucional nº 5 (art. 181) e determinou a continuidade de vigências desse e dos demais atos posteriormente baixados (art. 182), "não há como opor restrições aos decretos-leis complementares à Carta Magna, mesmo que eles não tenham a denominação própria de atos com-
plementares" (5).

Até mesmo nos "decretos-legislativos" vê o tributa-
rista possibilidade de instituição ou aumento de tributos. Pa-
ra ele, possuem tais atos "indiscutível força constitutiva de
direitos", visto poderem aprovar, em matéria tributária, tex
tos de decretos-leis, assim como tratados, acordos e conven
ções internacionais firmados pelo Executivo com Governos de
outros países.

4.4 - Isenção Tributária e Decreto-Lei

Levanta ainda FANUCCHI a questão da diminuição de tributos através de decretos-leis. Em oposição a SOUTO MAIOR BORGES (6), afirma que "não há proibição constitucional expressa de que o tributo seja diminuído por ato que não seja representativo da 'lei', como a definem os diversos dispositivos da Constituição que conduzem ao seu entendimento".

Para ele, o único problema de o Executivo diminuir o "ônus tributário" via decreto-lei, é que isso envolve aspectos de responsabilidade funcional, isto é, não se trata de problema de natureza tributária. O Executivo não pode, por ato exclusivo, determinar diminuições da carga tributária imposta em lei, "sob pena de cometimento de crime de responsabilidade" (7).

Mas até mesmo para esta possibilidade, faz o jurista uma ressalva: pode ocorrer uma "auto-limitação de direitos", havendo até mesmo diminuição da carga tributária, por ato do Executivo. Neste caso, seria perfeitamente possível, através decreto-lei, o Executivo diminuir o ônus tributário imposto ao contribuinte.

REFERÊNCIAS DO CAPÍTULO IV

- (1) FANUCCHI, "Limitações ...", cit., págs. 3 a 12.
- (2) O chamado "período de exceção", aparentemente ultrapassado, fazia com que o Congresso Nacional, majoritariamente dominado pelo partido do governo, aprovasse sistematicamente todos os decretos-leis àquela casa enviados pelo Chefe do Executivo. Ver ref. (6), Cap. V.
- (3) Op. cit., pág. 7.
- (4) Op. cit., pág. 8.
- (5) Idem, idem.
- (6) "Isenções Tributárias", cit.
- (7) FANUCCHI, op. cit., pág. 9.

C A P Í T U L O V

AS POSSÍVEIS SOLUÇÕES AO CONFLITO DOUTRINÁRIO

5.1 - A Competência Legislativa do Executivo

Do exposto nos capítulos anteriores , verificamos que o princípio da legalidade encontra, na doutrina jurídica nacional, defensores ferrenhos de sua pureza original , como norma basilar do constitucionalismo pátrio, bem como analis-tas pragmáticos, como FANUCCHI, que o vêem como uma regra fun-damental, mas flexível, elástica o suficiente para nela encaixar o decreto-lei.

Óbvio que o pensamento de TROTABAS e FONROUGE, acer-ca do declínio do princípio da legalidade, em nada influi na análise de FANUCCHI. Este, quando o estuda, o faz sob enfo-que diverso , não se prendendo a esta possibilidade. Vê o Po-der Legislativo como um poder independente, conforme as dispo-sições constitucionais, estendendo, porém, o alcance da regra da legalidade ao decreto-lei.

Tanto TROTABAS como FONROUGE referem-se ao princí-pio a nível geral, sem ater-se a ordenamentos jurídicos espe-cíficos. Fazem uma apreciação global, em confronto com sua fórmula tradicional, a qual entende a expressão lei em senti-do estrito.

FANUCCHI analisa o caso brasileiro, e entende lei

em seu sentido amplo, daí tirando as conclusões antes vistas. Quando dissemos que o raciocínio de FANUCCHI não considera o problema da decadência do princípio, o fizemos em função de seu ponto de vista, segundo o qual o mesmo é norma fundamental em nosso constitucionalismo, tendo, contudo, o legislador constituinte, ao traçar o processo legislativo, nele incluído o decreto-lei como diploma normativo, inovador da ordem jurídica.

Chamamos a atenção para outro ponto, aparentemente sem importância, mas singular: a nível mundial, hoje, os legisladores constituintes têm dotado os Executivos de instrumentos próprios para legislar, antecipando-se aos Legislativos (em nome da complexidade das relações internacionais e das dificuldades econômicas e de administração, no plano interno).

Quando alguns autores falam em decadência, referem-se muito mais à delegação de competência para legislar, do Legislativo ao Executivo, que propriamente de competência original e própria deste, decorrente de disposições constitucionais expressas.

Lembramos o comentário de ALLORIO, citado por UCKMAR, segundo o qual não haveria necessidade da presença da regra da legalidade, por inexistir "por força de uma regra geral, dentre os poderes da Administração Pública, o de modificar o direito vigente".

Em função das colocações anteriores, vemos que não é prudente aproveitar um pensamento isolado, sem dar maior atenção à evolução do constitucionalismo contemporâneo. No ca

so brasileiro, discutível, sem dúvida, tal regra existe - o artigo 46, V, conjugado com o artigo 55, da Constituição Federal.

Podemos discutir seu alcance, no campo reservado ao Direito Tributário. Mas não restam dúvidas que o Executivo brasileiro pode, por força constitucional, modificar o direito vigente, dentro do processo traçado pelo artigo 46, V, e artigo 55, da Carta Maior.

5.2 - As Contradições de Fanucchi

Caberia, antes de continuar, analisar por ora o pensamento de FÁBIO FANUCCHI, visto ser parte de uma corrente minoritária, mas combatida com veemência pela doutrina jurídica tributária tradicional, cujas posições, bem conhecidas, vimos no Capítulo II.

Situando-nos exclusivamente no plano jurídico, poderíamos levantar algumas questões, a partir do próprio texto deste autor. Lembramos que nossa preocupação, agora, é promover uma breve revisão de seu trabalho, cujo conteúdo básico vimos antes.

De notar, inicialmente, que seu estudo não foge, em absoluto, da linha dogmática jurídica tradicional. Sua visão do princípio da legalidade e da questão do decreto-lei, é estritamente normativista, dentro do melhor estilo kelseniano. Apenas analisa a palavra lei considerando-a em seu sentido amplo, daí decorrendo todas as suas considerações.

Sem embargo, FANUCCHI amplia ainda mais o conteúdo do termo lei, além daquele tomado por alguns doutrinadores, que o entendem, *latu sensu*, como qualquer ato promanado do Poder Legislativo (v.g., o decreto legislativo).

O autor vai mais além, tomando como lei "todo ato originário de autoridade competente para exercer funções inerentes ao Poder Legislativo e não exatamente os originários dos órgãos exclusivamente representativos deste Poder".

Esta posição está bem clara. Algumas considerações de FANUCCHI, contudo, merecem algum reparo, visto a aparente fragilidade com que são expedidas.

Um primeiro ponto diz respeito à criação e aumento de tributos através de lei complementar. Sua opinião taxativa é de que este diploma é impróprio para tal, "pois deve ser sempre genérico e continente de disciplinação dirigida ao legislador ordinário, ou, quando assim não fosse, abrangendo assunto que deve vincular todos os exercentes de cargos de governo central, regionais ou locais" (1).

Logo adiante, contudo, admite que o legislador vem utilizando-se deste dispositivo legal para instituir ou majorar tributos. E justifica este procedimento, dizendo que não há qualquer prejuízo com a utilização desta fórmula, juridicamente falando, pois o legislador complementar "conjuga esta competência com a de ser também o competente legislador ordinário na mesma matéria". E, "por adoção da máxima jurídica", "quem pode o mais, pode o menos" (2).

Creemos ter FANUCCHI utilizado uma argumentação frã

gil, até certo ponto insustentável. A lei complementar deve ser expedida pelo Poder Legislativo, com contornos complementares à Constituição Federal, dirigida ao legislador ordinário.

Se a Constituição Federal traça um processo legislativo, dispondo, numa ordem hierarquizada (artigo 46, CF), que fazem parte do mesmo as Emendas à Constituição, as leis complementares à Constituição, as leis ordinárias, e etc., fica patente que a matéria própria de lei ordinária não pode ser tratada por lei complementar. Caso contrário, perdem sentido as disposições constitucionais versando sobre o processo de edição das leis complementares, bem mais complexo que os das leis ordinárias.

Tudo se agrava quando FANUCCHI justifica inclusive a edição de decretos-leis "com espírito de lei complementar". Na verdade, é de perguntarmos: se "quem pode o mais, pode o menos", "quem pode o mais, faz o que quer?"

Há ainda um outro tópico a chamar a atenção de quem se debruça sobre o texto deste tributarista. Trata-se de um aparente jogo de palavras, através do uso de expressões ligadas aos velhos preceitos de segurança jurídica, ou às formais garantias individuais asseguradas pela Constituição brasileira.

Vimos antes o entendimento do autor quanto ao sentido da palavra lei. Cremos não ser mais necessário repetí-lo. Ocorre que, quando FANUCCHI discorre sobre as exceções constitucionais à regra da legalidade tributária, justifica o exer

cício da competência do Executivo, em alterar a carga tributária relativa aos impostos sobre o comércio exterior, devido ao "interesse nacional ditado pelo desenvolvimento da política cambial e de comércio exterior". Esta razão "é suficiente para que se admita, sem reações, essa quebra da velha garantia aos cidadãos, outorgada nos Estados de Direito" (3).

Logo em seguida, reportando-se à exceção prevista no artigo 21, V, da Constituição Federal (alteração da base de cálculo e alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados por ato do Poder Executivo), o autor posiciona-se contrário a este procedimento. Chega a falar em violência à "tradição brasileira da tributação calcada exclusivamente na lei". Mais ainda: "da maneira autorizada constitucionalmente, não fica nenhuma barreira para a ação do Executivo em operações interiores (no país) e não se encontra uma explicação lógica para a abertura de um caminho repugnante para o direito" (4).

Tudo indica, e isto é até certo ponto paradoxal, que FANUCCHI dividiu seu trabalho em dois momentos, um conflitando com o outro. Senão, vejamos: quando justifica a criação de tributos via decreto-lei, entende o autor que o Executivo, dotado de competência legislativa, pode criar ou aumentar tributos sem quaisquer barreiras, salvo a possível rejeição do ato, a posteriori, pelo Poder Legislativo (art. 55, §1º, CF).

De qualquer forma, fica evidente que o Executivo pode majorar, isto é, alterar alíquotas de quaisquer tributos, através de decreto-lei. Isto porque lei, para o autor, deve ser entendida em sentido amplo, lato.

Entretanto, e estranhamente, quando reporta-se às

exceções constitucionais ao princípio da legalidade, ao autor repugna que o Executivo promova alteração nas alíquotas do IPI (aumentando-as ou diminuindo-as), usando dispositivos próprios, fundamentado em processo especialmente traçado na Constituição Federal.

Usa, então, de expressões cujo sentido referem-se à lei em seu entendimento restrito. Sintomaticamente, constrói frases cujos conteúdos destroem, aparentemente, todo o raciocínio anterior: "a tradição brasileira da tributação calcada exclusivamente na lei", ou "a velha garantia dos cidadãos, outorgadas nos Estados de Direito".

Sabemos que o instituto do decreto-lei é recente em nosso constitucionalismo ⁽⁵⁾, tendo sido implantado na Carta brasileira pelo Constituinte de 1967. Toda a tradição brasileira, e neste sentido FANUCCHI está correto, foi sempre de que somente através de lei ordinária, editada conforme o processo legislativo traçado na Constituição Federal, e emanada do Poder Legislativo, é possível instituir ou majorar tributos.

A "velha garantia" está ainda hoje presente no capítulo dos Direitos e Garantias Individuais (artigo 153, § 29, CF) - "nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça" - constituindo em uma segurança jurídica dada pela Carta Maior ao contribuinte.

As exceções, como vimos antes, referem-se a impostos, espécie do gênero tributo, considerados dinâmicos - comércio exterior (exportação e importação), sobre produtos in

dustrializado, transportes, e extraordinário de guerra. Nestes casos, o Executivo pode (sem realmente repugnar ao Direito) alterar alíquotas e bases de cálculo por decreto ou qualquer ato próprio.

Parece-nos que não há coerência do pensamento do autor. A seguir sua linha de raciocínio, chegaríamos ao paroxismo de o Executivo, através de decreto-lei, criar ou aumentar tributos, e depois ficar impedido de promover alterações nas alíquotas ou na base de cálculo dos mesmos. O Executivo seria competente para criar um imposto via decreto-lei, mas não teria competência para aumentá-lo através de decreto. Ora, "quem pode o mais, não pode o menos?"

5.3 - Uma Análise Política

Sem embargo, o que notamos no texto de FANUCCHI é que este, ao procurar estudar o decreto-lei em confronto com o princípio da legalidade tributária, ateve-se exclusivamente ao plano jurídico, esquecendo alguns pontos importantes, ligados ao moderno constitucionalismo brasileiro, cuja base é essencialmente política.

O instituto do decreto-lei, tal como está delineado na Constituição Federal, é fruto de um governo altamente centralizador e autoritário, em que o crescimento do Poder Executivo foi a tônica; é produto de um período revolucionário. dito "de exceção", onde este fortalecimento do Executivo implicou, praticamente, na extinção das prerrogativas constitucio

nais historicamente inerentes ao Poder Legislativo.

Daí a razão de suas contradições, pois é impossível estudar o artigo 55, CF, sem levantar esta questão, fundamentalmente política. A prática do Executivo brasileiro, de expedir decretos-leis em matéria tributária, criando ou aumentando tributos, advêm de um comportamento autoritário, onde a prevalência sobre os demais Poderes foi pública e notória, resultando na Carta de 1967, igualmente autoritária em sua substância.

Embora promulgada pelo Congresso Nacional em 24 de janeiro de 1967, sabemos em que circunstâncias o foi ⁽⁶⁾. Pouco depois, em 13 de dezembro de 1968, tivemos a edição do Ato Institucional nº 5 (AI-5), que, qual "espada de Dâmocles", permaneceu sobre o Congresso Nacional, ameaçando os parlamentares desobedientes, ou mesmo cassando-lhes os mandatos, como registra a História recente do país.

Nestas circunstâncias, torna-se evidente que o Executivo podia fazer o mais, e o menos. Neste sentido, fica fácil usar o velho axioma jurídico.

Estudar a questão do decreto-lei de um ponto de vista apenas jurídico, deixando de lado o campo político, é esquecer a figura do legislador, e seu papel na criação do Direito. É ver a norma constante no artigo 55, CF, de forma estanque, como tendo surgido do nada. Não é assim que devemos ver a norma constitucional.

É certo que, consequência do autoritarismo implantado na Federação brasileira, o princípio da legalidade na tri

butação entrou em crise, assim como a legalidade geral. Podemos pacificamente falar em decadência da regra da legalidade no Brasil, assim como TROTABAS e FONROUGE o fizeram num plano geral, universal.

Esta crise, contudo, é produto da própria crise em que vive o Estado brasileiro. Isto a doutrina jurídica não pode olvidar, sob pena de ficar falando e escrevendo às paredes, parada no tempo.

Sintomático, neste sentido, notamos que nem mesmo a corrente majoritária tenha tocado no tema. São raros os autores que, ao defender a prevalência da lei (*strictu sensu*) sobre o decreto-lei na criação de tributos, lembrem a crise do Estado, e a crise do Direito Constitucional, como decorrência.

Em 1981, foi editado um "Caderno de Pesquisas Tributárias nº 6", coordenado pelo Prof. IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, tratando justamente do tema "Princípio da Legalidade"⁽⁷⁾. São 21 juristas a escrever sobre a regra da legalidade na tributação. Apenas um deles toca na questão política. E todos entendem o princípio em seu sentido tradicional, dentro da corrente majoritária.

Ao discorrer sobre o princípio, ORCESI DA COSTA⁽⁸⁾ coloca bem "a distinção teórica da verdade prática, quando o Estado, agindo muito mais como Poder, do que como partícipe da relação jurídica, esgrime impostos. Desrespeitam-se as leis, a Constituição. Regozijam-se os técnicos quando descobrem mais um meio de estatizar os ganhos do indivíduo. Passa a não haver qualquer sentido político no cumprimento do objetivo tributário".

Trata-se de um aspecto político que o jurista não pode deixar de lado. Majoritária ou não, as correntes que se preocupam com o princípio da legalidade, em confronto com o decreto-lei, no Brasil, têm que, necessariamente, lembrar que o princípio está em crise, e que esta é, basicamente, a crise do Direito Constitucional, como bem coloca ORCESI DA COSTA.

Citando CANOTILHO ⁽⁹⁾, refere-se este autor à "dissolução da Constituição", à "perda do sentimento constitucional", à "capitulação da Constituição perante a dinâmica das forças políticas", ou à "cedência da força normativa da Constituição ante a normalidade social".

São expressões contundentes, mas reflexo da situação atual da Constituição Federal brasileira. As palavras de CANOTILHO, embora em referência ao Direito Constitucional moderno, como um todo, encaixam-se à perfeição à situação nacional.

Pouco nos adianta, desta forma, defender o princípio da legalidade em sua fórmula original (conjugado com o velho princípio inglês "no taxation without representation"), se sabemos que o mesmo está inserto em uma Constituição que é uma verdadeira colcha de retalhos, repleta de normas autoritárias, agravada ainda mais com a Emenda nº 1, de 17 de outubro de 1969.

Podemos fazê-lo, sem dúvida. Não atingiremos, contudo, o cerne da questão. Pois, em termos da prática constitucional, o Executivo continuará a editar decretos-leis em matéria tributária, criando ou aumentando tributos, à seu bel prazer.

5.4 - Uma Solução Possível

Como o problema é antes político que jurídico, como podemos perceber, caberia uma ampla reformulação dos dispositivos constitucionais que regem a matéria. O Congresso, nos termos do artigo 55, § 1º CF, deve aprovar ou rejeitar o Decreto-lei editado. Não se manifestando dentro do prazo de 60 (sessenta) dias, é o mesmo dado como aprovado.

Este procedimento induz, é inevitável, à acomodação do Parlamento, principalmente tendo o Governo a maioria no Congresso, fato que não ocorre no sistema italiano ⁽¹⁰⁾, onde o Legislativo é chamado a se manifestar de forma ativa, isto é, o decreto-lei, para ser aprovado, deve ser convalidado por este Poder.

O ato, desta forma, tem sua eficácia plenamente confirmada pelo Parlamento, que o discute amplamente. Esta discussão é condição para a convalidação do decreto-lei, sempre editado em circunstâncias excepcionais. Trata-se, como visto, de uma posição ativa do Legislativo, ao contrário do sistema brasileiro, onde este Poder é induzido a uma posição passiva. Além da Itália, adotam também este modelo Portugal, Alemanha e Inglaterra ⁽¹¹⁾, o que evidencia uma tendência atual de modificação no velho princípio da legalidade.

No que se refere ao artigo 55 da Carta brasileira, contudo, vemos que, tal como está redigido, não passa de uma norma autoritária, reveladora do alto grau de centralização e poder adquiridos pelo Executivo, nas duas últimas décadas.

Embora aparentemente seja instrumento a ser usado

apenas em casos excepcionais (o caput do dispositivo assim permite concluir), na realidade, consequência da incompetência do Legislativo para apreciar-lhe o mérito, o Presidente da República usa e abusa do mesmo, aproveitando inclusive uma histórica maioria no Congresso, que lhe faz todas as vontades⁽¹²⁾.

Na legislatura de 1980, foi proposta no Senado uma Emenda à Constituição ⁽¹³⁾, objetivando revogar, simplesmente, o artigo 55. Por manobras políticas, foi o projeto arquivado.

Caberia, então, a indagação: qual a melhor solução, revogação pura e simples, ou sua reforma, dando-lhe outros contornos, subordinando-o à regra da legalidade tributária?

Em função de sua conformação atual, não hesitamos em responder ser necessário sua revogação. Tal como está estruturado o instituto do decreto-lei, estamos certos de que não é, de forma alguma, coerente com o sistema democrático almejado pela Nação brasileira.

Possui o mesmo, em sua formulação constitucional, regras autoritárias, não coadunantes com um sistema democrático, constitucional e real.

A primeira delas, visto antes, diz respeito à impossibilidade de o Congresso discutir-lhe o mérito (art. 55, §1º); a segunda, refere-se à aprovação por decurso de prazo, caso não seja aprovado ou rejeitado dentro de sessenta dias. Por si só, o instituto do decurso de prazo, vigente também para a lei ordinária, é autoritário, que deve merecer o repúdio do jurista.

Temos também o início de vigência do decreto-lei, imediatamente após sua publicação, antes de qualquer manifestação do Congresso. E, na hipótese de sua rejeição, seus efeitos, gerados durante o período de vigência, permanecerão (revogação *ex nunc*).

Lembramos ainda a vagueza das expressões utilizadas pelo Constituinte, ao apontar as matérias próprias do decreto-lei. A primeira delas, "segurança nacional", possui, a nível constitucional, um conceito amplíssimo, "abrangendo quase todos os aspectos da dinâmica do Estado, e penetrando fundo seus princípios funcionais". Tão amplo é o tratamento ao tema dispensado pelo texto constitucional, "que pouco ou quase nada ficou a ser acrescentado pela lei, pela doutrina, ou pela jurisprudência" (14).

Quanto à "finanças públicas", trata-se de expressão "vaga e genérica, que abrange em seu conteúdo um universo de matérias" (15). Em relação ao último item, "criação de cargos públicos e fixação de vencimentos", é matéria de conteúdo administrativo, cuja competência o Presidente da República soamente poderia exercer em casos excepcionalíssimos, visto a competência do Congresso Nacional na mesma matéria (art. 43, V, CF).

Todos estes argumentos nos levam, inevitavelmente, àquela posição antes mencionada, favorável à revogação do dispositivo, tal como está estruturado na Carta Constitucional brasileira.

Não há, em nosso entender, como conciliar o decre

to-lei com o princípio da legalidade, como pretendem os juristas pátrios, sejam da corrente majoritária, seja minoritária.

Inconciliável, principalmente por se tratar de instrumento que violenta a tradição brasileira, de respeito ao Poder Legislativo, como poder independente e autônomo. Nossa análise é, além de jurídica, também política, sendo importante considerar este aspecto. Caso contrário, perderá tempo o intérprete formulando uma exegese onde esta não cabe.

Por outro lado, já vimos que há, realmente, uma tendência moderna em dotar o Executivo de competência legislativa, sob controle do Poder Legislativo. Isto, consequência da crescente complexidade do Estado moderno, a exigir decisões rápidas do administrador dos negócios públicos.

Creemos que a melhor solução, embora mais ampla, situando-se além da mera questão "legalidade x decreto-lei", é a formação de um novo pacto social. Dissemos antes ser a Constituição brasileira uma "colcha de retalhos". Poderíamos acrescentar estar também "precocemente envelhecida em função do desuso de seus princípios, desprestigiada, sem representação" (16). Modificá-la apenas no que se refere à legalidade tributária, pouco adiantará, ante os inúmeros dispositivos retrógrados, casuísticos e autoritários nela contidos.

Se queremos um sistema democrático, precisamos de uma nova Constituição, refletora das diversas forças sociais existentes no interior da Nação, os "fatores reais do poder", como bem colocou LASSALLE (17). E, embora o problema do decreto-lei seja apenas um dos tópicos que deve ser revisto, é

tema importante, pois "o respeito ao princípio da legalidade tributária somente será possível a partir desse óbvio movimento político" (18).

O legislador constituinte, sem dúvida, saberá encontrar a fórmula certa para restabelecer o cumprimento do princípio, em bases atuais e modernas, respeitando inclusive a tendência acentuada de dotar o Executivo de competência legislativa em casos excepcionais.

Será através da convocação de uma Assembléia Nacional Constituinte, com a participação de representantes de todos os segmentos sociais, que o Direito Constitucional brasileiro superará a crise por que passa. Com uma nova Carta Política, teremos necessariamente outros dispositivos a regular a competência legisferante própria do Poder Executivo.

Através de mecanismos ágeis, fruto do consenso dos legisladores constituintes, será o Executivo dotado de instrumento próprio, o qual poderá inclusive ser denominado decreto-lei, a ser usado de forma coerente, correta e útil, sem agressões ao Parlamento, à Constituição Federal, e, em suma, à própria Nação brasileira.

Lembramos, com ênfase, que "não são os meios excepcionais por si sô, naturalmente nocivos, mas o uso que deles faz o Poder" (19).

REFERÊNCIAS DO CAPÍTULO V

- (1) Op. cit., pág. 4.
- (2) Idem, idem.
- (3) Idem, pág. 11.
- (4) Idem, pág. 12.
- (5) Ver ref. (8), Cap. II.
- (6) Redigida por uma Comissão de cinco membros, foi enviada pelo Presidente da República ao Congresso, que a promulgou, sem maiores estudos ou debates. O Congresso, aliás, desde a edição dos Atos Institucionais n^os 1 e 2, de 10/04/64 e 05/11/65, respectivamente, tornou-se dócil às pretensões do Executivo. Ambos, em seus artigos 10 e 15, davam competência ao Presidente da República para suspender direitos políticos e cassar mandatos legislativos federais, estaduais e municipais, pelo prazo de 10 anos. O Chefe do Executivo, líder da "Revolução", a encarnava; e esta não se legitimava através do Congresso. Pelo contrário, este é que recebia legitimação através dos Atos Institucionais, como deixa bem claro o preâmbulo do AI-1.
- (7) Editora Resenha Tributária, co-edição Centro de Estudos de Extensão Universitária, São Paulo, 1981.
- (8) In: "Caderno ...", cit., pág. 114.
- (9) Op. cit., pág. 115.
- (10) Comentado por Orceci da Costa, op. cit., pág. 132.
- (11) Idem, idem.
- (12) Maioria está em fase de desaparecimento, visto os resultados das eleições parlamentares de 15/11/82.

- (13) Por iniciativa do Senador Orestes Quêrcia.
- (14) ATALIBA, "O Decreto-Lei na Constituição de 1967", cit., pág. 53.
- (15) Idem, idem, pág. 63.
- (16) ORCELI DA COSTA, op. cit., pág. 132.
- (17) LASSALLE, F. - "Que é uma Constituição ?" Ed. Villa Martha Ltda., Porto Alegre, 1980.
- (18) ORCELI DA COSTA, op. cit., pág. 132.
- (19) Idem, ibidem.

ALGUMAS CONCLUSÕES

Nesta dissertação, de ambições modestas, procuramos ressaltar o conflito que hoje existe, entre os tributaristas brasileiros, acerca da possibilidade de o decreto-lei instituir tributos, ante a presença do princípio da legalidade tributária.

Embora não tenhamos, em absoluto, esgotado o tema (pelo contrário, foram levantadas várias questões tormentosas, merecedoras de extensas análises), chegamos a algumas conclusões básicas, assim resumidas:

1. Todas as Constituições brasileiras, desde 1824, consagraram o princípio segundo o qual o tributo só pode ser estabelecido ou aumentado por lei.
2. Na origem deste princípio, fica evidente sua associação com os poderes e privilégios das classes economicamente fortes, as quais fizeram prevalecer sua força ante a voragem fiscal dos governantes.
3. O nascimento do Poder Legislativo, como instituição representante dos interesses dos cidadãos perante o Estado, está ligado ao princípio do consentimento dos impostos, bem como sua evolução.
4. O Direito Constitucional registra hoje a presença do princípio da legalidade tributária em praticamente todas as Constituições vigentes, Uma das únicas exceções

parece ser a da URSS, conforme UCKMAR.

5. A Constituição, como norma jurídica fundamental, é considerada como uma das principais fontes formais do Direito Tributário.
6. Para a doutrina tributarista tradicional, majoritária, o tributo exige, para sua criação ou aumento, não apenas lei material, mas também lei em sentido formal. Esta, entendida como "reserva de lei formal", significando que o tributo deve ser votado, ao ser criado, por assembléias representativas, traduzindo-se no princípio da auto-tributação.
7. Para essa corrente doutrinária, o decreto-lei não pode instituir ou aumentar tributos, visto ser diploma excepcional, a ser usado pelo Presidente da República sob pressupostos e condições expressos no artigo 55, CF, o que evidencia ser essa uma norma menor, ante o princípio, considerado uma norma básica do constitucionalismo brasileiro. Assim, o decreto-lei, para essa corrente, somente pode versar sobre matéria administrativa tributária, formal, que não implique na criação ou aumento de tributos.
8. O decreto-lei, no entendimento majoritário, também não pode conceder isenção tributária, por tratar-se esta da mesma teoria da tributação, vista ao inverso.
9. Muitos autores, ao escreverem sobre o Direito Tributário, não se atêm ao problema do decreto-lei; quando o fazem, não deixam claro qual seu alcance.

10. A doutrina estrangeira, em sua maioria, entende que a competência do Executivo para aumentar tributos é excepcional, não sendo considerada a possibilidade de o mesmo instituir tributos. Alguns estudiosos discutem a questão da bilateralidade da lei tributária, negando seu caráter normativo. Outros, principalmente da Itália, argumentam ser a lei apenas a base, sobre a qual o Executivo exerceria a competência tributária. Há quem refira-se até mesmo à decadência do princípio da legalidade tributária.
11. Parte da doutrina jurídica tributária, representada no direito pátrio principalmente por Fábio Fanucchi, entende ser possível a criação, aumento e diminuição de tributos através de decretos-leis. Para este tributarista, isto ocorre porque a Constituição Federal enumera tais diplomas no processo legislativo (art. 46), dando competência ao Presidente da República para editá-lo (artigo 55). Entendendo a palavra lei em seu sentido amplo (latu sensu) - qualquer ato normativo editado por autoridade com competência legislativa -, este autor conclui serem as críticas ao decreto-lei apenas políticas, não jurídicas.
12. Para Fanucchi, até mesmo as leis complementares podem instituir tributos. Argumenta, para tanto, que não há mal jurídico essencial nisso, desde que o tributo seja federal, criado, portanto, pela mesma pessoa política cuja competência original era prevista para ser exercida por lei ordinária.

13. A argumentação de Fábio Fanucchi é bastante frágil, e até mesmo contraditória, pois antevê a possibilidade de o Executivo criar um imposto através de decreto-lei, sendo-lhe repugnante, porém, que esse mesmo Executivo altere as alíquotas ou base de cálculo por decreto. Falta coerência ao pensamento deste jurista, neste aspecto.
14. O instituto do decreto-lei, tal como está delineado na Constituição Federal, deve ser revogado, visto seu caráter casuístico e autoritário. As regras que o disciplinam, no artigo 55 e seus parágrafos, deixam claro ser o mesmo fruto de um período ditatorial, aparentemente em fase de extinção. Esta conclusão é fruto de uma análise política, e não apenas jurídica, do problema. Estudar o decreto-lei no Brasil, em confronto com o princípio da legalidade tributária, sob um prisma unicamente jurídico, não vai ao cerne da questão, eminentemente política. Isto, porque o decreto-lei, nos termos constitucionais, reflete uma situação política, caracterizada por um Executivo forte, centralizador, em detrimento dos demais Poderes, Legislativo e Judiciário.
15. O artigo 55, CF, regulador do decreto-lei, não é o único dispositivo autoritário presente na Carta Maior brasileira. Na realidade, é esta uma Lei basicamente autoritária, que procura garantir ao Poder Executivo todo o Poder Nacional.
16. Sendo uma Constituição autoritária, além de várias vezes emendada, deve a mesma ser revogada. Uma nova Constituição deve ser promulgada, a refletir as diversas

forças sociais existentes no interior da Nação. Assim, será encontrada a fórmula certa para restabelecer o cumprimento do princípio da legalidade em bases atuais e modernas, respeitando inclusive a tendência, hoje existente, de dotar o Poder Executivo de competência legislativa em casos excepcionais.

B I B L I O G R A F I A

1. ATALIBA, Geraldo. Fontes do Direito: Fontes do Direito Tributário. In: "Interpretação no Direito Tributário". EDUC/Saraiva, São Paulo, 1975.
 - Hipótese de Incidência Tributária. 2ª edição, Saraiva, São Paulo, 1975.
 - O Decreto-Lei na Constituição de 1967. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1967.
 - Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e Autonomia dos Estados e Municípios. In: Revista de Direito Público, vol. 10, out.dez./1969.
 - Princípios Constitucionais Tributários. In: Curso de Direito Empresarial, 2: Direito Tributário. EDUC/RT, São Paulo, 1976.

2. BALEEIRO, Aliomar. Da Competência Tributária. In: Curso sobre Teoria do Direito Tributário. Edição da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, 1975.
 - Direito Tributário Brasileiro. 9ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1977.
 - Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Forense, Rio de Janeiro, 5ª edição, 1977.

3. BARROS, Luiz Celso de. Direito Tributário. Edições Jalo vi, Baurú, São Paulo, 1ª edição, 1981.
4. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. O Decreto-Lei como Fonte do Direito Tributário. In: Revista dos Tribunais, Vol.559, maio/1982.
5. BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2ª edição, Saraiva, São Paulo, 1972.
6. BORGES, José Souto Maior et alli. Direito Tributário Moderno. José Bushansky, ed., São Paulo, 1977.
- Isenções Tributárias. Editora Sugestões Literárias, São Paulo, 1969.
7. BUJANDA, F. Sainz de. Hacienda y Derecho. Vol. I, Instituto de Estudios Politicos, Madrid, 1975.
8. CAMPANHOLE, Adriano et alli. Todas as Constituições do Brasil. 2ª edição, Atlas, São Paulo, 1976.
9. CARRAZZA, Roque Antonio. O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária. Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1977.
10. COSTA, Carlos Celso Orcesi da. O Princípio da Legalidade Tributária. In: Cadernos de Pesquisas Tributárias, nº 6. Ed. Resenha Tributária, co-ed. Centro de Estudos de Extensão Universitária, São Paulo, 1981, págs. 113 a 133.

11. CUNHA, Rosa Maria Cardoso da. O Caráter Retórico do Princípio da Legalidade. 1ª edição, Editora Síntese, Porto Alegre, 1980.
12. CARVALHO, Paulo de Barros. O Fim do Princípio da Legalidade. In: Jornal da Tarde, São Paulo, 17/04/77, p. 9.
- Teoria da Norma Tributária. LAEL, São Paulo, 1974.
13. D'ALESSIO, Francesco. Istituzioni di Diritto Amministrativo. Vol. I, Torino, 1932.
14. DROMI, José Roberto. Instituciones de Derecho Administrativo. Editorial Astrea, Buenos Aires, 1973.
15. FALCÃO, Amilcar de Araújo. Introdução ao Direito Tributário. Ed. Rio, Rio de Janeiro, 1976.
16. FANUCCHI, Fábio. Curso de Direito Tributário Brasileiro. Vols. I e II, 4ª edição, Resenha Tributária, São Paulo, 1977.
- Limitações da Competência Tributária. In: Direito Tributário 5: Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol. 3, Bushatsky, São Paulo, 1977.
17. FLORENZANO, Modesto. As Revoluções Burguesas. Ed. Brasileira, 1981.
18. FONROUGE, Giuliani. Conceitos de Direito Tributário. LAEL, São Paulo, 1973.

- Derecho Financiero. Vols. I e II, Ed. Depalma, 3ª edição, Buenos Aires, 1976.
19. GARZA, Sérgio Francisco de la. Derecho Financiero Mexicano. 7ª edição, Ed. Porrúa, México, 1976.
20. GRECO, Marco Aurélio. Norma Jurídica Tributária. EDUC/Saraiva, São Paulo, 1974.
21. KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Trad. Portuguesa, 3ª edição, Coimbra, 1974.
22. LACOMBE, Américo Masset. Decreto-Lei como Norma Tributária e as Deduções da Cédula "D". In: Revista de Direito Público, Vol. 18, out.-dez./1981.
- Obrigação Tributária. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1977.
23. LASSALE, Ferdinand. Que é uma Constituição? Editora Vila Martha, Porto Alegre, 1980.
24. MARTINS, Ivens Gandra da Silva et alli. Princípio da Legalidade. In: Caderno de Pesquisas Tributárias nº 6, cit.
25. MICHELI, Gian A. Curso de Direito Tributário. Trad. Marco Aurélio Greco et al. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1978.

26. RÉGNIER, João Roberto Santos. A Norma de Isenção Tributária. Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1975.
27. ROMANO, Santi. Princípios de Direito Constitucional Geral. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1977.
28. RUFFIA, Paolo Biscaretti di. Derecho Constitucional. Editorial Tecnos, Madrid, 1973.
29. SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1968.
30. SOUSA, Rubens Gomes de et alli. Comentários ao Código Tributário Nacional. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1975.
- Compêndio de Legislação Tributária. Ed. Resenha Tributária, ed. póstuma, São Paulo, 1975.
31. TROTABAS, P. Finances Publiques. 2ª ed., DALLOZ, Paris, 1967.
32. UCKMAR, Victor. Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário. Ed. Revista dos Tribunais/EDUC, São Paulo, 1976.
33. VILLEGAS, Hector. Curso de Direito Tributário. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1980.
34. XAVIER, Alberto P. Manual de Direito Fiscal I. Faculdade de Direito, Lisboa, 1974.