

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PUC-SP

VÍTOR LIMEIRA BARRETO DA SILVEIRA

Legalidade tributária:
Conteúdo Jurídico e Requisitos

Mestrado em Direito

São Paulo

2018

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PUC-SP

VÍTOR LIMEIRA BARRETO DA SILVEIRA

Legalidade tributária:

Conteúdo Jurídico e Requisitos

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito do Estado, subárea Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho.

São Paulo

2018

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho

Conforme exigência contida no Art. 3.º, § 3.º, do “Ato da Pró-Reitoria de Pós-Graduação n.º 05/2015”, publicado em 5 de novembro de 2015 e assinado pela Professora Doutora Maria Amália Pie Abib Andery, Pró-Reitora de Pós-Graduação, registro minha condição de aluno-bolsista junto ao **Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq)**, cumprindo com tal requisito.

AGRADECIMENTOS

Nada se conquista sozinho e sem Deus nada é possível.

Todos os passos dessa caminhada até aqui foram trilhados com o apoio de vários que mesmo sem saber se fizeram presentes. Estimulando, encorajando e servindo de exemplo a ser seguido. Por esses motivos que não poderia deixar agradecer àqueles que estiveram e fazem parte desta conquista.

À minha família que sempre me incentivou e apoiou na busca incessante por conhecimento, sendo a sua compreensão fundamental quando da decisão de sair de Natal para vir a São Paulo para continuar os estudos na Pontifícia Universidade de São Paulo.

Aos meus Mestres da Graduação do Glorioso Curso de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, fundamentais nos primeiros passos da minha vida acadêmica, bem como àqueles que foram Mestres mesmo sem ter dado uma única aula formal, mas desaguam sabedoria e humildade a cada conversa, cabendo aqui especial atenção ao Professor Diógenes da Cunha Lima e a Dra. Olindina Freire.

Ao IBET por ter me aberto os olhos não só para o direito tributário, mas para a fundamental importância da teoria geral do direito, da linguagem e da rigidez do discurso em todos os momentos da atividade jurídica.

Aos Mestres que eu tão bem conhecia pelos livros e a PUC/SP me proporcionou aprender “direto da fonte”, impondo momentos que jamais serão esquecidos tanto dentro como fora da sala de aula a exemplo de Roque Antonio Carrazza, Teresa Arruda Alvim, Arruda Alvim, José Artur de Lima Gonçalves, Charles McNaughton, Fabiana Del Padre Tomé, Silvia Zomer, Wagner Balera, Cassio Scarpinella Bueno e Renato Lopes Becho.

Para além de Mestres na Academia, a outros devo especial agradecimentos.

A Robson Maia Lins, verdadeiro embaixador Potiguar nas terras da Paulicéia, exemplo de que academia e a atuação como advogado podem caminhar conjuntamente, sendo referência em tudo que faz e ainda atender a todos aqueles que o procuram com a atenção dos grandes.

A Lucas Galvão de Brito, ouvido de várias angustias na escrita desta dissertação, dos objetivos ao recorte, agradeço o apoio, a confiança e o apontar das trilhas sinuosas desta escrita.

A Tácio Lacerda Gama, com quem tive o prazer de auxiliar durante três semestres nas suas turmas na PUC/SP e no seu Grupo de Estudos, excelente profissional e amigo.

Ao meu orientador, Professor Paulo de Barros Carvalho, Mestre de todos nós, por todas as lições que tive tanto em sala de aula como nas orientações no caminhar deste trabalho e que foram fundamentais para a sua conclusão.

Aos meus amigos de longa data e os que a terra da garoa me brindou, pelos momentos de alegria e apoio.

Por fim, agradeço à Priscila Macedo, minha companheira de sempre, pelo apoio incondicional, pelo suporte emocional e pela força que sempre me dá para que eu continue firme nos meus objetivos em me tornar sempre melhor.

RESUMO

A proposta da presente dissertação de mestrado é saber como a legalidade tributária afeta as leis que criam ou majoram relações jurídicas tributárias que tenham como objeto tributos de natureza eminentemente arrecadatórias. Utilizando o Constructivismo lógico-semântico como método buscamos atribuir um conteúdo jurídico a espécie, bem como apontar os requisitos que perfectibilizam a legalidade neste âmbito da tributação. Destacamos a legalidade como forma, a legalidade como requisito colateral (intrassistêmico) e a sua relação com as regras de mesma hierarquia e, ao final, a legalidade como limitador semântico (intranormativo), apontando estes como os requisitos para a concretização da legalidade tributária.

Palavras-chave: LEGALIDADE TRIBUTÁRIA – CONTEÚDO JURÍDICO – REQUISITOS - LEI

ABSTRACT

The purpose of this Master's Dissertation is to know how tax law affects the laws that create or increase legal tax relationships that have as their object taxes of an eminently tax nature. Using Logical-semantic Constructivism as a method we seek to attribute a legal content to the species, as well as to point out the requirements that improve the legality in this scope of taxation. We emphasize legality as a form, legality as a collateral requirement (intrassistemic) and its relation to the rules of the same hierarchy and, in the end, legality as a semantic limiter (intranormative), pointing these as the requirements for the accomplishment of tax legality .

Keywords: TAX LEGALITY – LEGAL CONTENT - REQUIREMENTS - LAW

SUMÁRIO

Introdução	12
1. Justificativa: Por que estudar a legalidade tributária?.....	14
2. Delimitação do objeto e método.....	16
3. Plano de estudo.....	18
Parte I – No início era o Verbo – Teoria dos jogos de linguagem	20
1. Direito e linguagem.....	21
2. A realidade do direito.....	24
3. O direito como linguagem prescritiva de condutas.....	26
3.1 Fontes do direito.....	26
3.2 Veículo introdutor e norma introduzida.....	27
3.3 Veículos primários e secundários.....	28
4. A estrutura lógica da norma jurídica.....	30
5. A regra matriz de incidência (tributária).....	32
Parte II – Tributo como espada.....	35
6. Definição de tributo.....	36
7. O tributo como uma obrigação.....	37
8. A relação entre o fisco e o contribuinte.....	38
9. Democracia tributária.....	40
Parte III – A lei como escudo.....	42
10. Que é lei?.....	43
10.1 A lei na ideia de repartição dos poderes.....	45
10.2 A lei como exercício da função legislativa.....	47
10.3 A lei como espécie do gênero legislação	51
10.4 A lei como suporte físico.....	52

11. A lei como veículo introdutor de normas tributárias no direito positivo.....	55
11.1 Lei ordinária.....	55
11.2 Lei Complementar.....	57
11.3 Medidas provisórias.....	58
11.4 Exceções – função legislativa atípica.....	59
12. Que é legalidade tributária?.....	61
12.1 A Legalidade no Sistema Constitucional Brasileiro.....	61
12.2 Existem várias legalidades? (Ordinária, administrativa e tributária).....	61
12.3 O tratamento da legalidade tributária.....	62
12.3.1 O qualificativo tributário.....	62
12.3.2 Legalidade tributária como limitação ao poder de tributar.....	63
12.4 Princípios relacionados à legalidade tributária.....	63
13. Quais os requisitos para o cumprimento da legalidade tributária?.....	65
13.1 Legalidade como forma – fluxo de positivação.....	67
13.1.1 Procedimento legislativo.....	68
13.1.2 Suporte normativo delimitador para o exercício da competência.....	69
13.1.3 (in)delegabilidade.....	73
13.2 Legalidade como validade - requisito colateral – intrassistêmica.....	75
13.3 Legalidade como limitador semântico – intranormativa.....	76
13.3.1 A necessária vaguidade da lei.....	77
13.3.2 A precisão hipotética.....	80
13.3.3 O necessário equilíbrio.....	82
Conclusões.....	87
Referências.....	88

Introdução

A arrecadação é fundamental para a subsistência do Estado como conhecemos hoje, para o seu desenvolvimento e o cumprimento dos seus diretos enquanto sociedade, sendo essa transferência de patrimônio realizada de acordo com a lei num espírito de cooperação do indivíduo com o coletivo.

Entretanto, nem sempre foi assim.

A transferência de recursos do particular para o Estado, ou aquele que o representava, era realizada como ato de dominação, muitas vezes resultante de guerras onde o Império conquistador buscava com sua expansão a manutenção da riqueza e hegemonia¹. Maquiavel, em seu clássico, o Príncipe, promulgava a política de dominação dos povos conquistados por meio dos tributos², impondo a transferência de recursos dos povos conquistados para os conquistadores e sujeitando-se a periódicas transferências. Esta política se estendeu durante muito tempo, podendo destacar aqui o Império Romano e posteriormente os governos feudais.

A unificação dos feudos formando o que mais se assemelha aos Estados modernos culminou numa maior organização política, apesar de ainda existir um Imperador/Soberano que implicava, de maneira quase direta, a ocorrência de decisões arbitrárias quanto a transferência desses recursos dos indivíduos para aqueles que se apresentavam como seus soberanos. Eis que, pode-se assim dizer, que surgem conflitos de interesses entre a ganância do soberano em contraposição a “cooperação” dos seus súditos. Apogeu histórico da inversão de poder no que se refere a cooperação por meio da transferência de riqueza entre os indivíduos e os soberanos foi proposta na *Magna Charta Libertatum* Inglesa, quando se impôs ao Rei João Sem Terra várias limitações no exercício do seu poder, entre elas a premissa de que toda tributação realizada fosse precedida de uma autorização dos representantes – consagrando assim a

¹ GRECO, Marco Aurélio. Do poder à Função. In Princípios e limites da tributação. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009. pág. 167

² MAQUIAVEL, Nicolau. O Príncipe. São Paulo: Jardim dos Livros. 2007 Pág. 59

incólume frase “*No taxation without representation*”- faceta de um maior controle aos poderes do Soberano.

O peso da tributação no curso da história não se limita apenas à citada *Magna Charta*, muito pelo contrário, ousamos dizer que no cerne de cada transformação política importante, sempre encontramos uma revolução fiscal³, a exemplo da Revolução Francesa⁴, a americana⁵, tendo marcos históricos importantes também no Brasil, a exemplo da inconfidência mineira⁶ e ainda servindo de inspiração para um dos maiores *blockbusters* mundiais – *Star Wars*, onde uma guerra intergaláctica surge em face da restrição das rotas comerciais e da abusividade tributária.

Desvendando este primeiro plano que denota a importância da tributação para a humanidade devemos destacar aqui dois pontos, o primeiro a da conquista de que a tributação só pode ser realizada mediante a concordância dos representantes do povo e, por outro lado, a existência da representação nem sempre fundamenta a pacificação social, como visto nos vários episódios históricos acima citados.

O tributo que, antigamente servia para saciar os anseios do Soberano, hoje se mostra indispensável para o desenvolvimento das atividades estatais na garantia dos direitos fundamentais de cada cidadão e dos objetivos postos na Constituição. Com base nisto, cada cidadão é chamado para contribuir com uma parcela da sua riqueza em benefício do todo.

Nos dizeres de Margareth Thatcher, “*não existe dinheiro público, o que existe é o dinheiro dos pagadores de impostos*” e esta é uma verdade. Para a efetivação das suas atividades se torna necessário o dispêndio de valores, estes que são transferidos ao “público” pelo “privado” e, no direito brasileiro, o

³ PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. Pág. 480

⁴ HOBBSAWM, Eric. A era das revoluções. 38ª Ed. – Rio de Janeiro/São Paulo: Paz e Terra, 2017 Pág. 104-105

⁵ PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. Pág. 480

⁶ SCHWARCZ, Lilia Moritz; STARLING, Heloisa. Brasil: uma biografia. São Paulo: Companhia das Letras, 2015. Pág. 139

instrumento que impõe a obrigação do privado transferir riqueza para o público é a lei.

Por isso que, para o Direito Tributário é fundamental o estudo da lei, as implicações que o mandamento da legalidade interferem no sistema tributário como um todo, delimitando os seu conteúdo e seus requisitos.

O professor Paulo de Barros Carvalho discorre que nunca serão demais os estudos que evoluírem em torno da legalidade⁷, no mais, no atual estágio que nos encontramos do nosso Estado de Direito buscar os fundamentos do governo das leis e não dos homens se mostra fundamental como medida preventiva a abusos marginais à Constituição.

1. Justificativa: Por que estudar a legalidade tributária?

Aliomar Baleeiro cita que a legalidade é a primeira limitação constitucional ao poder de tributar, sendo este o ponto primeiro que o utente do direito deve se atentar quando estamos a tratar da matéria tributária.

Muito se percebe que o estudo da legalidade tributária está alinhada ao formalismo, este como a forma do exercício da competência tributária nos termos postos na constituição. Entretanto, quando nos debruçamos de maneira mais atenciosa percebemos que por mais que a legalidade caminhe ao lado da formalidade na edição de leis, principalmente quando estamos a tratar da matéria tributária, o primado não se perfectibiliza apenas na obediência aos procedimentos formais postos na constituição.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e método. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013.página 300

A legalidade tributária nos diz muito mais do que a obediência formal, extrapolando a *forma* de uma maneira isolada e adentrando na esfera do seu *conteúdo*⁸.

Sempre que se versa sobre matéria tributária a primeira análise que deve ser feita é a da obediência ao princípio da legalidade, talvez em decorrência disto que existam tantas facetas relativas ao conceito da legalidade e divergência de entendimentos quando estamos a tratar do seu poder de influência em cada dispositivo.

A constituição de um Estado de Direito se fundamenta na ideia de segurança, tanto no que se refere a soberania como no que se refere aos preceitos jurídicos e é neste segundo ponto que a legalidade se liga de maneira mais forte. A segurança jurídica se põe de maneira inafastável da certeza quanto as relações jurídicas, ou seja, sempre que estamos a tratar de ação estatal que interfere no privado, estaremos a falar de legalidade nos termos que pressupõe a nossa Constituição. Nesta mesma toada, ao analisarmos a legalidade em conjunto com a segurança jurídica temos que ter a certeza dos conteúdos normativos de modo a dar estabilidade as relações entre o Estado e o contribuinte.

Apesar deste ser o ideal e ser fundamento da ação estatal, não é essa clareza e objetividade que vemos quando observamos a aplicação da legislação tributária como um todo, de modo que, um mesmo suporte físico tenha várias repercussões distintas a depender do aplicador da norma.

A lei, como suporte físico, é o único ponto estático do direito, aquele que independe dos limites do conhecimento do utente. Nesta medida é o elemento mais firme para buscar a objetividade e a segurança buscada pelo direito, principalmente quando estamos a falar no direito tributário que surge primordialmente de uma contraposição de direitos, no caso da ideia de estado e do seu poder de tributar de um lado e de outro a liberdade e o patrimônio do contribuinte.

⁸ A separação entre forma e conteúdo é realizada no curso do trabalho apenas para fins didáticos, entendendo ainda que tais elementos são indissociáveis.

É neste diapasão que se apresenta o problema. O presente estudo busca compreender qual o conteúdo jurídico da legalidade, que implica dizer que determinado suporte físico, ao ser analisado, tem as condições necessárias para que o utente possa se servir dela para a construção da norma.

Qual a segurança jurídica que queremos e quais os caminhos para busca-la? Entendemos que compreender a dimensão da legalidade tributária seja o primeiro passo para uma maior estabilização, certeza, objetividade e segurança jurídica no trato entre o Estado e o Contribuinte.

Neste interim que o presente trabalho se propõe a contribuir com o estudo, dando aplicação prática à legalidade tributária.

2. Delimitação do objeto e método

Quando nos propomos a realizar a atividade científica, a precisa delimitação do seu objeto e um método que traga firmeza no caminhar do estudo são fundamentais, caso contrário não funcionará.⁹

Primeiro, a delimitação.

Face a magnitude que a temática da legalidade tributária pressupõe, necessário se mostra um corte específico que possibilite a realização de um trabalho analítico e propositivo como este se propõe a ser.

A face da legalidade que estaremos a tratar neste estudo é àquela que tange a criação e majoração dos tributos de natureza primordialmente arrecadatória, nos termos postos na nossa Constituição Federal¹⁰ e no Código Tributário Nacional¹¹, analisando de modo perfunctório as implicações da legalidade aos tributos que tem a chamada natureza extrafiscal.

⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito tributário Brasileiro. 3ª E. Rio de Janeiro: Forense, 1999. Pág. 16

¹⁰ CF art. 5 e 150, I

¹¹ Art. 97

Como o subtítulo da pesquisa pressupõe, a proposta aqui é analisar dois pontos atinentes a legalidade, qual seja o seu conteúdo e os seus requisitos.

Entretanto, antes de adentrar na proposta do estudo propriamente dita, se mostra necessário o estabelecimento de premissas firmes no que tange ao nosso entendimento sobre o que seria o direito, o tributo e a própria lei, para só então caminhar para as implicações sistemáticas que o termo legalidade apresenta à criação e majoração tributária.

Segundo, o método.

Ao buscar aproximação ao objeto a ser estudado necessário, pois, um método que se tenha antes de tudo afinidade. Nesta medida, o Constructivismo Lógico-semântico se apresenta como aquele que de maneira simples impõe sofisticação reluzente tanto para o cientista que busca o conhecimento, como os curiosos que ao estudar determinada anotação científica se firmam na coerência e rigidez do discurso elaborado.

A construção do objeto pelo cientista com base na ordenação lógica de conceitos faz com que ele acabe por construir nova realidade, no caso do objeto a ser estudado serem afetos ao direito tributário o cientista estaria a realizar a construção de uma realidade própria ao direito tributário, diferente da realidade física e diferente da realidade criada por qualquer outro cientista. Por mais que estas realidades possam vir a se assemelhar elas sempre serão diferentes, já que cada realidade é construída com base nos limites do conhecimento de cada cientista, em que pese o suporte físico seja o mesmo.

Eis que se apresenta o primeiro ponto de modo a desaguar no objetivo do trabalho, qual seja, havendo a possibilidade de diferentes construções coerentes fundadas em um mesmo suporte físico e este suporte físico sendo a única parte que se apresenta de modo igual para todos, voltaremos as nossas atenções para ele de modo a analisa-lo sob o seu aspecto sintático, semântico e pragmático no objetivo de dar a segurança, a certeza e a objetividade que a legalidade tributária pressupõe.

Não há como escapar da ideia de que o direito é texto e sobre o suporte físico lançamos todo o nosso conhecimento, não para extrair, mas para construir e dar sentido as marcas postas no papel (pixels postos na tela de um computador; *bits* na nuvem). Sendo o direito texto, inafastável também o auxílio da semiótica na decomposição do discurso e da lógica para a higidez do raciocínio aqui desenvolvido.

Ao final, com este trabalho, buscaremos ofertar contribuição firme para o estudo da legalidade tributária nas perspectivas em que ela é tratada na doutrina e jurisprudência, propondo caminhos para a delimitação do seu conteúdo, bem como os requisitos para o seu atendimento na elaboração e aplicação da norma jurídica tributária.

3. Plano de estudo

O estudo que aqui se desenvolve é apresentado em três partes, cada uma com cinco capítulos, sendo as duas primeiras partes como premissas para o desenvolver da última. A primeira se denomina **Realidade Jurídica**, a segunda **Tributo como Espada** e a terceira e última, que também se mostra como o cerne do trabalho, se denomina a **Lei como Escudo**.

A **primeira parte** do trabalho busca introduzir a concepção de direito adotada no estudo de modo a fornecer premissas firmes para o desenvolvimento do trabalho, sendo abordadas a questão da linguagem como construtora da realidade do direito e todas as implicações que dela decorrer, sendo aplicado assim a chamada teoria dos jogos de linguagem.

Desenvolve-se desde o descolamento da realidade do direito da realidade dos eventos do mundo físico, passando como a realidade do direito se modifica para, ao final chegar na concepção lógica da norma jurídica e apresentação da regra matriz tributária, fundamentais em todo o caminhar do estudo.

Na **segunda parte** saímos da concepção geral de direito e adentramos a questões próprias da esfera tributária. Para isso delineamos preceitos e conceitos da tributação e do tributo em si, bem como a relação jurídica existente entre o Estado tributante e o cidadão tributado.

Firmes nos propósitos apresentados nas duas partes iniciais do estudo, sentimos a liberdade de adentrar na **terceira parte** onde a legalidade tributária se apresenta primeiro através do próprio conceito de lei (cap. 11), aprimorando a ideia dos veículos introdutórios de normas no ordenamento jurídico tributário (cap. 12), o tratamento dispensado à legalidade tributária e definições que permeiam o instituto e delimitam o seu conteúdo (Cap. 13). Posteriormente, apresentam-se os requisitos de observação da legalidade tributária (Cap. 14), estes que foram subdivididos em três, sendo eles a legalidade com fluxo de posituação, legalidade como validade (intrassistêmica) e a legalidade como limitador semântico (intranormativa). Por fim, destacamos ainda as conclusões obtidas no presente trabalho em capítulo próprio.

Parte I – No início era o Verbo

No início era o verbo [...]
todas as coisas foram feitas por ele,
e sem ele nada do que foi feito se fez.

João, 1, 1-3

Capítulo 1: Direito e linguagem

O direito é um objeto cultural, resultado de uma construção do ser humano com o objetivo de regular as condutas intersubjetivas, sendo a linguagem o seu modo de expressão¹². Desta forma, se torna imperativo o início do estudo a partir deste modo de expressão.

Todas as sociedades detêm um modo de comunicação como forma de relação entre seus membros, para isso utiliza-se um conjunto de signos que chamamos de língua quando são aceitos e utilizados numa determinada sociedade como instrumento de comunicação, como bem salienta Aurora Tomazini de Carvalho¹³.

A Cientista discorrer sobre o tema vai além ao tratar da linguagem como produto da fala:

“A linguagem é o produto da fala, é o resultado da utilização da língua por um sujeito. De modo mais abrangente poderíamos dizer que ela é a capacidade do ser humano para comunicar-se por intermédio de signos, cujo conjunto sistematizado é a língua.”¹⁴

Desta maneira, coloca-se os conceitos de língua, fala e linguagem como conexos, o que faz com que muitas vezes ao falarmos da linguagem estamos nos referindo à língua ou a fala.

Importante frisar que ao considerarmos o direito como um objeto cultural, de maneira direta estamos a vincular tal objeto à linguagem e aos signos que ela representa.

O direito, portanto, é texto, como bem elucida Fabiana Del Padre Tomé justificando o seu posicionamento, que aqui adotamos, ao esclarecer:

“Não estamos nos referindo ao texto em sentido estrito, ou seja, ao mero suporte físico, como é o caso das marcas de tinta no

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2013. Pág. 32

¹³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito. 3ª Ed. São Paulo: Noeses. 2013 Pág 161

¹⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito. 3ª Ed. São Paulo: Noeses. 2013 Pág 163

papel. A equiparação do direito ao texto exige que tomemos o vocábulo texto em seu sentido lato, no qual se identifica a relação triádica inerente aos signos: suporte físico, significado e significação”.¹⁵

No direito brasileiro, cabe aqui salientar que este se encontra em sua grande maioria positivado, que ele decorre das leis que são o suporte físico do operador do direito, sendo as marcas de tinta postas no papel o ponto inicial para que o cientista possa dar-lhe sentido.

Os signos não apresentam conteúdos em si mesmos, o valor dado a cada signo ou a sua significação é aplicada pelo próprio interprete ao se deparar com as expressões, sejam elas postas em papel ou até mesmo gestos ou atos de fala.

Alfredo Becker leciona que:

“A linguagem não é um meio de transporte da ideia, mas é um instrumento fecundador pelo qual o cérebro portador de uma ideia faz com que, no cérebro de outro indivíduo germine e se desenvolva uma ideia análoga.”¹⁶

A sociedade, ao fazer disseminar tais regras de conduta por meio da linguagem, cria o direito, este sendo um conjunto de normas, ou regras de conduta que faz com que Norberto Bobbio afirme que a experiência jurídica é uma experiência normativa¹⁷.

As regras de conduta que aqui estamos a falar só existe em razão do ser social que passamos a chamar de Estado, ou seja, a determinação abstrata por meio da linguagem só existe e é obedecida pelos integrantes da comunidade por decorrência da separação dos indivíduos do Estado. Para isso, oferecesse o poder de coerção de modo exclusivo ao Estado, detentor do poder da força que traz firmeza aos seus ditames.

¹⁵ Tomé, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. 4ª Ed. São Paulo: Noeses. 2016. Pág. 60

¹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do Direito Tributário. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013. Pág 125

¹⁷ BOBBIO, Norberto. Teoria da norma Jurídica. 4ª Ed. São Paulo: Edipro. 2008 Pág 22

Neste sentido, outorga-se o poder coercitivo ao estado que só atua por meio de um complexo sistema normativo, que aqui apresentamos como o direito.

O direito detém características próprias de um sistema autopoietico onde ele mesmo se autorregula por meio de uma autoprodução, autorregência e autorreferência, não havendo, ainda, influencia ou confusão entre o direito e o mundo que chamamos de fático-social.

Por estas medidas e com base nesta não correspondência do mundo do direito com o mundo fático social é que podemos dizer que o direito não replica uma realidade, mas cria uma nova realidade.

Capítulo 2: A realidade do direito

O direito é artificial. Como bem pontua Becker,

“o mundo jurídico é criação abstrata do cérebro humano. As leis são regras de conduta para impor um determinismo artificial nas relações entre os homens. A lei é um mecanismo ortopédico.”¹⁸

Esta artificialidade, como destacado, se diferencia do fático, e mais, quando o instrumento deste direito, no caso a lei, é inserido neste sistema, faz com que o mundo social se molde ao que o legislador busca.

O direito, sendo a lei como sua maior expressão, se apresenta como face da mesma moeda do poder¹⁹. O ato de legislar nada mais é do que impor o poder sobre determinada sociedade de um modo institucionalizado. Por meio da criação do Estado e do direito o indivíduo cede parte da sua autonomia para viver envolto em uma rede muito espessa de regras de conduta que regula toda a sua vida social, como nos ensina Bobbio²⁰.

As leis sempre buscam regular condutas na promoção da paz social, este objetivo só se conhece por meio da linguagem. Não adianta disciplinar determinada conduta sem que haja linguagem capaz de transmitir tal disciplina para os demais membros da comunidade, por isso a comunicação de todos os membros é fundamental para a própria existência do direito. Somente com a linguagem é que podemos compreender a realidade.

A construção da realidade pela linguagem se mostra de uma maneira ainda mais firme quando estamos no âmbito jurídico, este que só reconhece os fatos sociais quando vertidos na forma linguística prevista pelo próprio ordenamento, como por exemplo a tradução dos fatos por meio de provas num processo judicial. A maneira de se inserir provas e a própria formulação

¹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2ª Ed. São Paulo: Lejus. 2004. Pág 49

¹⁹ BOBBIO, Norberto. *Direito e Poder*. Tradução Nilson Moulin, São Paulo: Editora Unesp, 2008 Pág 170

²⁰ BOBBIO, Norberto. *Teoria da norma Jurídica*. 4ª Ed. São Paulo: Edipro. 2008 Pág 23

delas só são possíveis nos ditames que o próprio sistema prevê, não sendo possível o reconhecimento de fatos de modo diferente do alí previsto.

Frederico Seabra de Moura bem se posiciona sobre esta constituição da verdade pela linguagem quando leciona que:

“A verdade para o direito é justamente aquilo que a linguagem constitui, e não o que meramente se passou no plano físico-existencial”²¹

Pelo fato desta enorme importância da linguagem para o Direito e conseqüentemente para o estudo que aqui estamos a desenvolver, necessária a elucidação das três dimensões apresentadas pela semiótica -teoria dos signos-, quais sejam a sintática, semântica e pragmática.

Pela dimensão sintática se estudam as relações dos signos entre si, já a semântica se estuda o vínculo do signo (suporte físico) com o seu significado e, por fim, a pragmática, a relação entre os signos e seus usuários.

O estudo dessas relações também podem ser analisados sob o ponto de vista jurídico, como bem esclarece a Fabiana Del Padre Tomé:

“O plano sintático consiste nas relações hierárquicas, de coordenação, subordinação, fundamentação e derivação das normas; o semântico, nas conexões entre o texto normativo e as normas jurídicas, bem como nas acepções dos vocábulos jurídicos; e o pragmático, no relacionamento da norma com os seus emissores e destinatários”.²²

Todos esses planos se apresentam de modo fundamental para a própria compreensão do direito, principalmente quando estamos a falar no direito como prescrição de condutas.

²¹ MOURA, Frederico Seabra de. Lei Complementar tributária. São Paulo: Quartier Latin. 2001. Pág. 38

²² Tomé, Fabiana Del Padre. Contribuições para a seguridade social. 2ª Ed. Curitiba: Juruá. 2016. pág 24

Capítulo 3. O direito como linguagem prescritiva de condutas

3.1 Fontes do direito

A dogmática jurídica se utiliza do termo fonte para designar a origem das normas, ou ainda, a origem do direito. Por esta medida, acompanhando os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, temos que fonte do direito devem ser compreendidas como:

“os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas.”²³

Entendendo o Direito como um sistema autopoietico, temos que os focos ejetores dessas normas devem estar previsto dentro do próprio ordenamento.

Aqui nos afastamos da dicotomia existente entre as fontes formais e materiais, restringindo-nos as fontes formais por entender que, na linha de pensamento adotada neste trabalho, somente os documentos normativos que servem de substrato imediato para a interpretação do direito é que podem ser tido como foco ejetor, já que o que a doutrina tradicional denomina de fonte material se designa como os motivos inspiradores para a elaboração das leis são tidos como elementos pré-jurídicos, portanto fora da realidade que aqui estamos a tratar.

Ainda neste ponto, mesmo que só levemos em consideração as denominadas fontes formais, o termo fonte apresenta-se com o problema de ambiguidade processo/produto, já que esta pode levar a concepção tanto da forma de produção e todo o seu regramento procedimental, como o próprio texto final resultado da elaboração legislativa.

O processo legislativo de elaboração das leis tem todas as suas etapas reguladas pelo próprio direito, sejam pelas normas expressas na constituição seja por outras leis e todo este procedimento é controlado por outras

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2013Pág. 67.

instancias habilitadas do direito, podendo sustar os seus efeitos em face de vícios formais na sua criação.

Ao falarmos no produto, temos a criação do próprio direito positivo, este entendido como o conjunto de normas, introdutoras e introduzidas.

3.2 Veículo introdutor e norma introduzida

Ao nos depararmos com uma determinada lei, temos no seu corpo marcas da sua positivação, ou seja, enunciados que se reportam à enunciação e outros que trazem a regulação de condutas. Neste ponto é que se distinguem os veículos introdutores e as normas introduzidas, ambas fazendo parte de um mesmo documento legislativo.

A existência do produto pressupõe a existência de um processo de produção que deve obedecer determinadas regras, como salienta Robson Maia Lins ao se posicionar criticamente sobre as chamadas “fontes formais” por entender que apesar desta existência de regulação quanto a criação, esta, por si só, não cria o direito. A existência do chamado ciclo de positivação visa assegurar a segurança jurídica e o devido processo legal.

Discorre ainda o Doutrinador:

“A enunciação-enunciada corresponde às partes do enunciado que fazem referência ao processo de criação e introdução dele no sistema. Dizem respeito àqueles que o produziram, quando o fizeram e de que forma isso ocorreu, permitindo a construção da norma introdutora.”

Neste espeque, adotamos o termo veículo introdutor, este que atua como um envelope onde contém as normas de conduta, estas que são as normas introduzidas, como destaca Tarek Moyses Moussallem:

“Rememoremos que a norma sobre a produção jurídica descreve, em seu antecedente, um agente competente e o procedimento prescrito pelo ordenamento para a produção

normativa e, em seu conseqüente, prescreve a obrigação de todos respeitarem as disposições inseridas, pelo próprio veículo introdutor, no sistema do direito positivo.

Assim, a norma denominada veículo introdutor é da espécie concreta e geral.

Concreta, porque contém, no seu antecedente, um fato jurídico molecular (agente competente + procedimento, englobada a publicação) acontecido em determinado espaço e local, fruto da aplicação da norma sobre produção jurídica.

Geral, porque, no seu conseqüente, estabelece uma relação jurídica que torna obrigatória a observação de seus dispositivos.”²⁴

As normas introduzidas, estas tem o objetivo de regular as condutas e, por isso, podem ser geral e abstrata, gerais e concretas, individuais e abstratas ou individuais e concretas.

3.3 Veículos primários e secundários

A classificação dos veículos introdutores entre primários e secundários se apresenta de modo fundamental para a compreensão dos objetivos deste trabalho eis porque, como bem ensina o Professor Paulo de Barros Carvalho²⁵, somente os veículos primários estão habilitados a inserir no sistema jurídico regras inaugurais, ficando os veículos secundários a eles subordinados, cabendo somente a sua regulação, estando impossibilitados de inovar no sistema.

Ao tratar do tema da legalidade tributária, em especial no que se refere ao seu conteúdo na implicação da majoração ou criação de obrigações na

²⁴ MOUSSALLEM, Tárek Moyses. Fontes do direito tributário. 2ª Ed. São Paulo: Noeses

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e método. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

esfera tributária, o estudo dos veículos primários e secundários se mostram de grande importância para o bom desenvolver desta pesquisa, ficando o seu detalhamento para tópico específico, cabendo aqui, por enquanto, somente a classificação e diferenciação.

Capítulo 4. A estrutura lógica da norma jurídica

O cientista ao se aproximar de determinado objeto no intuito de compreendê-lo busca organizar o seu pensamento de modo a relacionar o objeto a ser estudado a todo o seu conhecimento já compreendido, identificando semelhanças e diferenças de modo a facilitar a sua compreensão do novo.

No direito não é diferente.

Ao analisar o direito positivo podemos de plano compreender que todas as normas possuem uma homogeneidade sintática e uma heterogeneidade sintática, de modo que a lógica pode auxiliar em muito o aprofundamento do estudo científico do direito.

A lógica se apresenta com uma linguagem formalizada, o que impõe a existência de um sistema notacional como referência.

O direito positivo, sendo expresso por linguagem prescritiva, é campo temático da lógica deôntica, não existindo o verdadeiro ou o falso, como na lógica alética.

Lourival Vilanova ao defender o estudo do direito por meio da lógica, esclarece que a lógica jurídica é apenas a teoria formal do direito²⁶, fundando-se na ideia de que:

“O direito positivo se não é, tende a ser um sistema. Não é mero agregado de proposições normativas, simples justaposição de preceitos, caóticos feixe de normas. A própria finalidade que tem de ordenar racionalmente a conduta humana sujeita-se às exigências da racionalidade, de que a lógica é a expressão mais depurada.”²⁷

²⁶ VILANOVA, Lourival. As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. São Paulo: Noeses, 2005. Pag 55

²⁷ VILANOVA, Lourival. As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. São Paulo: Noeses, 2005. Pág. 54

A lógica jurídica, portanto, se apresenta como uma linguagem de sobrenível, uma metalinguagem do direito positivo²⁸ que objetiva não só uma visão mais precisa do direito como busca facilitar o seu conhecimento.

Paulo de Barros Carvalho, fundado nos ensinamentos do Professor Lourival Vilanova buscou utilizar-se da rigidez da lógica deontica para aperfeiçoar os estudos do direito, formalizando um mínimo irreduzível do deontico, sendo esses os elementos mínimos que um regramento deve conter para que o interprete possa construir uma norma jurídica e aplicá-la de modo devido.

A denominada Regra Matriz de Incidência se apresenta como uma evolução na própria concepção de direito tributário, onde a existência de critérios mínimos devem se apresentar para a construção da norma jurídica.

²⁸ VILANOVA, Lourival. As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. São Paulo: Noeses, 2005. pág.

Capítulo 5. A regra matriz de incidência (tributária)

A utilização da lógica determina a utilização de regras de organização e uniformização, desta maneira, a construção da Regra Matriz de Incidência tributária, como instrumento metódico que organiza o texto bruto do direito positivo, propõe uma compreensão da mensagem legislada num contexto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado.

A estruturação da regra matriz não é atividade do legislador, mas sim do cientista do direito que busca aprofundar os seus conhecimentos, o que, por outro lado, impõe ao legislador que descreva no documento legislado os elementos mínimos para a compreensão e aplicação do direito.

A linguagem prescritiva aplicada ao direito impõe a previsão hipotética de determinado fato e, caso ocorra este fato, o legislador deve prever uma consequência. Nesta medida, temos:

$$D[H \rightarrow C]$$

O dever-ser se expressa pelo vínculo deôntico entre a hipótese e o consequente.

Cabe aqui esclarecer e pontuar a terminologia adotada neste estudo onde o fato previsto pela norma em abstrato, conforme nos ensina Geraldo Ataliba, denominamos de “hipótese de incidência”²⁹, bem como o fato ocorrido em concreto de “fato jurídico tributário”, como nos ensina Paulo de Barros Carvalho³⁰, para assim afastar a ambiguidade existente no termo fato gerador adotado pelos doutrinadores mais tradicionais.

A denominada hipótese de incidência se apresenta por critérios onde o legislador distingue aqueles fatos relevantes dos demais juridicamente irrelevantes ou que deverão ter um tratamento diferente pelo direito, desta

²⁹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª Edição. São Paulo: Malheiros. 2012 pág. 54

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e método. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

maneira, o legislador apresenta notas que possibilitem a identificação desses fatos sociais pelo aplicador.

As notas contidas na hipótese são o núcleo do acontecimento fático que o legislador aponta como juridicamente relevante, devendo ser reconhecido como um ato, ocorrido em determinado tempo e espaço. Tais elementos são postos como critério material (formado pelo verbo e seu complemento), o critério espacial e o critério temporal.

O critério material é onde está contido a referencia a um comportamento condicionado as outras circunstancias que completam a hipótese, quais sejam determinado tempo e espaço.

Ocorrendo o fato descrito na hipótese o legislador deve estabelecer um vinculo implicacional com os elementos do consequente, estes que são o critério pessoal e o critério quantitativo.

O Critério pessoal é formado pelas pessoas que formarão o vinculo obrigacional em decorrência da lei, sendo o sujeito passivo e o sujeito ativo.

Já a expressão quantitativa se expressa pela base de cálculo e a alíquota que juntas impõe a quantificação onerosa da prestação.

A posição aqui trazida reflete em exatos termos o posicionamento quanto a conceituação dos critérios expostos por Paulo de Barros Carvalho ao tratar da RMIT, vejamos:

“Na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o

núcleo lógico-estrutural da norma padrão de incidência tributária.³¹”

Utilizando-se de todos os critérios apresentados a Regra Matriz de Incidência Tributária se apresenta da seguinte forma:

Cm.Ce.Ct → Cp (sa.sp). Cq (bc.al)

³¹ CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Pág 239

Parte II – A lei como espada

*“A tributação, antes de tudo,
é um ato de dominação”*

Maquiavel

Capítulo 6. Definição de tributo

O Código Tributário Nacional nos traz uma definição precisa do que é tributo em seu artigo terceiro que vale a pena transcrever:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Com base nestes termos podemos entender que o tributo é uma obrigação que decorre de lei, ou seja, o tributo é o objeto da relação tributária.

Além do exercício que decorre da legalidade, o tributo não pode ser constituído como sanção de ato ilícito, ou seja, sempre a hipótese da norma tributária será um ato lícito, por fim, em razão da sua instituição por lei e a determinação da própria atividade estatal ser toda realizada com base na legalidade, a atividade de cobrança deve ser plenamente vinculada as normas postas pela própria administração.

A determinação contida no seu próprio conceito prioriza o princípio da igualdade onde impõe tratamento igual entre aqueles que se encontram na mesma situação, evitando utilizar o tributo como meio de coação ou vingança, excluindo a discricionariedade do agente público, este que é o agente competente, para realizar o lançamento tributário.

Paulo de Barros Carvalho faz um importante alerta quando leciona que:

“Tais características devem estar associadas, não sendo o bastante para configurar determinada prestação como tributo a circunstância de somente uma, ou algumas delas, marcarem presença.”³²

³² CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e método. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013..

Capítulo 7. O tributo como obrigação

O tributo é objeto de uma relação obrigacional *ex lege* entre o Estado e o Contribuinte. Como bem pontua Geraldo Ataliba:

“A norma que está no centro do direito tributário é aquela que contém o comando: ‘ entregue o dinheiro ao Estado’”³³

Por ser norma obrigacional, o tributo permite que o contribuinte ofereça prova da sua quitação e, por conseguinte afasta a possibilidade do Agente Competente tributar mais de uma vez o mesmo fato fundado na mesma norma.

Ato contínuo, entender o tributo como uma obrigação nada mais é do que entender o tributo como objeto de uma relação que constitui um decréscimo patrimonial por parte do Contribuinte e um acréscimo patrimonial ao estado, constituindo ainda espécie de receita não originária, em contraposição as receitas que o próprio estado produz, seja por meio dos seus bens ou atividades econômicas.

Sendo direito, cabe aqui pontuar que a relação não ocorre de modo automático e infalível, a incidência normativa para que tenha como consequente jurídico o dever do Contribuinte levar ao Estado um percentual da sua riqueza não ocorre única e exclusivamente em face da criação ou manutenção de riqueza.

A obrigação tributária só surge quando o agente competente para traduzir o fato previsto no antecedente normativo e impor-lhe o consequente da mesma norma, ou seja, como qualquer outro regramento do direito, a obrigação só surge por meio da ação do homem, no caso da esfera tributária esta atuação é privativa dos auditores fiscais ou fiscais de renda, dependendo da nomenclatura que cada ente federado dá ao sujeito competente para converter os fatos tributáveis em linguagem competente e tão somente perfectibilizar a relação jurídica.

³³ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência tributária. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2012. Pág. 21

Capítulo 8. A relação entre o fisco e o contribuinte

*“Assim como não é possível amar e raciocinar,
é impossível tributar e agradar”
Voltaire*

O ato de tributar não é, nem nunca foi, uma tarefa fácil. Por mais que existam todos os conceitos postos na nossa constituição, bem como a participação dos representantes na criação dos tributos em abstrato por meio das leis, o ato em abstrato nunca é objeto de desgosto, somente quando a norma abstrata se subsume ao delineamento fático convertido em linguagem competente é que surgem os desagradados.

O termo desagradado aqui se põe em face de que atualmente, grande parte da tributação esta posta de modo que o Contribuinte interprete toda a legislação tributária e efetue a conversão destes fatos em linguagem própria e encaminhe ao Fisco, antecipando o seu pagamento e ficando sujeito a sua homologação, seja ela expressa ou tácita.

Desta forma, quando se contrapõe os entendimentos é porque o Contribuinte esta sendo levado a pagar a mais do que ele previu, o que, de pronto já cria uma aversão a própria atividade fiscalizatória. Ora, tendo o contribuinte todo o ônus de interpretar uma legislação ampla e esparsa, ao desviar da conduta que o fiscal entende por correta, culminará na implicação de multa, além de demais gravames previstos na lei.

Dois requisitos mínimos de clareza e objetividade não são abraçados em todos os caminhos sinuosos da legislação tributária, considera-se ainda a existência de conceitos amplos que permitem mais de uma interpretação, criou-se, de modo geral, nos órgãos tributantes dos entes federados mais desenvolvidos o que chamamos de Tribunais (ou conselhos) administrativos que tem o objetivo de solucionar justamente estes conflitos entre o contribuinte e o Estado, antes mesmo que ele possa chagar ao judiciário.

Por mais que não esteja presente em todos os estes federados os tribunais administrativos buscam dar maior rigidez aos lançamentos

questionados pelo contribuinte, contendo, em sua maioria, paridade de representação entre contribuintes e membros da fazenda pública, o que possibilita um diálogo não só técnico mas mais abrangente onde busca-se não se julgar com intuitos meramente arrecadatários.

Capítulo 9. Democracia tributária

“No taxation without representation”

O direito se demonstra como um poder institucionalizado, ou seja, toda a força do estado se ampara nos institutos do direito fazendo com que o seu exercício seja autorizado pela comunidade.

A autorização do emprego da força e todas as demais medidas de coercibilidade é realizado pelos próprios cidadãos, na maioria das vezes de forma indireta. Entretanto, o que importa é a presença do cidadão na elaboração das leis, fato este que não ocorre desde sempre e representa uma vitória inafastável do cidadão.

Quando nos voltamos a tributação, a legalidade se apresenta como cláusula pétrea, e mais, o fundamento de validade de todas as normas, tributárias ou não há sempre de se o povo, pois, nos termos da nossa constituição é dele que emana todo o poder.

As leis que há algum tempo era determinada por um ato de vontade do Rei, hoje, no Brasil, por meio da representação popular o exercício deste poder é realizado pelos representantes do povo.

Mais do que autotributação³⁴, a tributação somente através da lei é medida representativa do seu povo que se esquivava dos poderes monocráticos, como bem pontua Cristiano Carvalho:

“O fato do tributo ser criado por lei te, uma razão pragmática: evita que essa intervenção no patrimônio individual seja fruto de uma vontade individual, mas sim de um colégio em que a questão será discutida e votada antes de virar realidade”.³⁵

No atual estágio da nossa democracia, o povo ocupa o poder de Rei, podendo assim dizer que o poder e o povo se confundem.

³⁴ XAVIER, Alberto. Os princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação. São Paulo: RT, 1978. Pág. 7

³⁵ CARVALHO, Cristiano. Teoria da Decisão Tributária. São Paulo: Saraiva, 2013. Pág. 157

Apresenta-se assim, a legalidade como expressão do poder dos cidadãos onde ele mesmo regula o poder de interferir no patrimônio de todos os membros da sociedade, mediante consenso e não imposição, sendo este, o tributo, o preço da liberdade e agente financiador dos seus próprios direitos e garantias dentro do Estado Democrático de direito.

Parte III – A lei como escudo

*“A defesa da sociedade está, exatamente,
na utilização do escudo da lei.”*

Ives Gandra da Silva Martins

Capítulo 10: Que é lei?

Gravity. It's not just a good idea; It's the law!

A lei que aqui estamos a tratar não se relaciona com as leis da natureza, estas que têm como fator implicacional reações físicas que o cientista, que a esta matéria se dedica, a estuda com base na observação e a sua reação implicacional independe da ação humana. Por outro lado, como já trazido alhures, no mundo do direito as leis são criadas pelos agentes competentes que introduzem regramentos dentro do sistema do direito, ocasionando assim um vínculo deontico, uma causalidade que faz com que um fato que antes não tinha nenhuma relevância para o mundo do direito, com a edição da lei, este mesmo fato passa a ser juridicamente relevante e passível de ser vertido numa nova linguagem competente para, conseqüentemente, obter as reações implicacionais previstas no ordenamento.

As leis naturais, portanto, são lei descritivas e as leis do direito são leis prescritivas.

Conforme já destacado na primeira parte deste estudo, tais reações implicacionais não ocorrem de modo automático e infalível diferentemente do que ocorre na natureza, dependendo assim de ato de um agente competente para que o evento social culmine num fato jurídico.

Em frase célebre, o professor Lourival Vilanova resume esta ideia lecionando que “altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultado. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem do direito”³⁶, nada mais justo que, já que o direito se inclui no ramo social, objeto cultural de um povo, seja mediante o uso das normas que ele se altere.

³⁶ VILANOVA, Lourival. As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. São Paulo: Noeses, 2005. Pág. 4

Neste espeque o cientista do direito ao observar e relacionar tais fatos cria uma metalinguagem para explicar os acontecimentos jurídicos, da mesma forma que o cientista das ciências naturais o fazem ao explicar os acontecimentos naturais.

As leis da natureza apresentam um conseqüente para fatos hipotéticos, como por exemplo, soltar um objeto no ar implica neste cair ao solo, ou caso um objeto esteja em repouso ele permanecerá em repouso até que alguma força atue sobre ele de maneira suficiente para que ele altere seu estado de inércia; não diferente são as leis jurídicas, entretanto enquanto àquelas tem como razão do seu conseqüente a física, no direito o vínculo é deôntico e por mais que os efeitos sejam jurídicos eles repercutem também no mundo social, como por exemplo o cerceamento da liberdade de um indivíduo que cometeu um crime.

Essa transposição de um fato ordinário da vida social para um fato jurídico só é possível com a atribuição de sua relevância jurídica por meio de uma lei. Neste sentido, necessário se faz o estudo da ideia de lei e como ela se comporta, tanto na nossa concepção de Estado de Direito, como na esfera tributária.

A ideia de lei que temos hoje, formal e positivada, não é atual. Se observarmos o curso da história poderemos perceber a positivação de regramentos para dar objetividade e clareza aos mandamentos de uma sociedade, como por exemplo os dez mandamentos cristãos e o código de Hamurabi. Ambos os códigos exemplificados, nos ensina a história, foram positivados em pedra para que se perpetuassem.

Indo além, a ideia de obediência à lei se vincula na primeira hipótese a ideia de sanção divina e na segunda a ideia de sanção humana. Antes de qualquer desenvolver, em ambas as legislaturas, existe a ideia de poder sobre determinado povo e esta ideia de poder permanece até hoje a medida em que a lei nada mais é do que um ato de poder daquele que age como legislador.

A Constituição Federal do Brasil reconhece ser um Estado Democrático de Direito que tem como sua forma de governo a República, com

base nessas duas diretivas podemos firmar que é do povo que emana o poder para a regulação da sociedade como um todo e é mediante as leis que este povo se pronuncia apontando a sua regulação e apontando os consequentes sancionatórios para cada hipótese regulada.

A lei é seletiva de propriedades, necessariamente apresenta discrimens que diferenciam os fatos juridicamente relevantes em contraposição aos irrelevantes e para aqueles dar-se um conseqüente jurídico e esta é a expressão do poder do povo, a capacidade de selecionar fatos que reputa-se relevante e atribuir-lhes conseqüentes jurídicos que serão tutelados pelo poder coercitivo do Estado, ou ainda, nos dizeres de Hans Kelsen, “a obediência aos comandos do Direito é conseguida pelo temor da sanção”³⁷.

O temor à sanção salientado por Kelsen se dá em face do próprio contrato social e da cessão do poder coercitivo ao Estado, este que atua, como ato de império em sua função jurisdicional punindo quem descumpra as normas postas.

10.1 A lei na ideia de repartição dos poderes

Já nos advertia Bobbio que o direito é produto do poder³⁸ e inexistente Estado sem poder³⁹. Quando estamos a tratar de um Estado Democrático de Direito como o brasileiro estamos de modo explícito formulando premissa de que este poder advém do povo, diferente de outras espécies de Estado onde existe um Soberano que exerce o poder. No mais, ao destacarmos o Direito, se põe firme a ideia de que o poder é exercido através das leis e não ao arbítrio dos homens, o que caracteriza o conteúdo formal do Estado de Direito, tendo sua atuação pautada pelo direito⁴⁰.

³⁷ KELSEN, Hans. O que é justiça. São Paulo: Martins Fontes, 1997. P. 269

³⁸ BOBBIO, Norberto. Direito e Poder. Tradução Nilson Moulin, São Paulo: Editora Unesp, 2008. Pág 198

³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013. Pág 266

⁴⁰ XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: editora Revista dos tribunais, 1978. Pág 8

Ainda tratando sobre o poder e entendendo a nocividade que um poder concentrado numa única pessoa pode refletir, voltamo-nos aos ensinamentos do Barão de Montesquieu, conhecido pela descrição da proposta de tripartição de poderes⁴¹, subdividindo as funções do Estado entre o Executivo, o Judiciário e o Legislativo, onde cada função é limitada pela outra ao mesmo tempo que atua como limitadora (*check and balances*).

A ideia se disseminou em todo o ocidente, não sendo diferente no Estado brasileiro que impõe na sua Constituição⁴² a independência e harmonia os poderes da República, fator de grande importância que não passa ao largo da lição de Geraldo Ataliba para quem:

“desconcentram-se, assim, os poderes estatais, que passam a ser exercitados por órgãos distintos e independentes entre si. Elimina-se, destarte, todo o arbítrio estatal. Quem faz a lei não aplica. Os que aplicam não a fazem (G. Balladore Pallieri, Diritto Costituzionale, 3ª Ed., p. 83)”⁴³

Entretanto, em que pese a existência desta perfeita divisão de funções para o equilíbrio e recíproco controle como garantidor da liberdade⁴⁴ não se apresenta de modo exclusivo, já que se permite o exercício de funções atípicas⁴⁵, como por exemplo o executivo, por meio dos seus tribunais administrativos julgarem a incidência de determinado tributo sobre determinada operação, ou ainda quando o Judiciário elabora os seus regimentos internos está exercendo de modo atípico a função legislativa.

O referenciado fenômeno foi bem explicitado por Pontes de Miranda quando leciona que:

⁴¹ MONTESQUIEU, Barão de. O espírito das leis. São Paulo: Martins Fontes, 1993. P. 172

⁴² Art. 2º da CRFB: São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

⁴³ ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011. P. 53

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013. Pág 267

⁴⁵ TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 13 Ed. São Paulo: Malheiros, 1997. Pág. 124

“Não há, nem nunca houve, perfeita simetria entre os órgãos e as funções. (...) o que se vê, na vida real e no direito positivo, ainda onde se parta a separação dos poderes, é competirem: ao Poder legislativo atos e, pois, funções, que são executivas, e, as vezes, judiciárias; ao poder executivo, a edição de regras jurídicas e a prática de atos que valem julgamento; e ao poder judiciário, atos puramente administrativos, tais como nomeações, concessões de licenças, demissões, bem como a colaboração, quotidiana e eficiente, na elaboração de regras jurídicas, ao lado daquelas que são formuladas pelo Poder Executivo, ou, ainda, ao lado da criação consuetudinária”.⁴⁶

Os Poderes têm a possibilidade, nos limites postos pela Constituição Federal de exercer além das suas funções ordinárias, determinadas funções atípicas. A limitação Constitucional é que impõe até onde determinado poder pode ir, delimitando não só o exercício típico de cada poder como o exercício atípico.

Entre as atribuições típicas e atípicas de cada Poder do Estado, o estudo da função legislativa se mostra imperiosa para o desenvolver do estudo que aqui nos propomos, que passaremos a apontar tais contornos nos próximos tópicos.

10.2 A lei como exercício da função legislativa

Dentre as normas produto do exercício da atividade legislativa, somente atinge o *status* de lei aquela que é exercida pelo Poder Legislativo, como sua atividade principal e mediante os procedimentos adequados. Independente da origem, para ser lei se faz necessária a aprovação pelo órgão do legislativo. Mesmo em se tratando de lei delegada, espécie prevista no art. 59 da nossa Constituição, tal criação desta espécie por delegação deve de ser

⁴⁶ PONTES DE MIRANDA. Comentários à constituição de 1967 com a emenda n1 de 1969, 2ª Ed., t. I, São Paulo: Ed. RT, 1973. P. 575

aprovada pelo Legislativo, que tem total discricionariedade nesta delegação para o Executivo, respeitados os procedimentos e limites postos na própria Constituição. No mesmo espeque, podemos ainda tratar das medidas provisórias que tem eficácia imediata e força de lei, entretanto só se torna lei propriamente dita após a aprovação do legislativo.

Geraldo Ataliba conceituava a atividade legislativa como a mais transcendental de todas as atividades do Estado⁴⁷ e em razão disto o legislativo ficava em posição sobranceira relativamente as demais já que quem inovava no sistema do direito⁴⁸, principalmente no que se referia a criação de obrigações perante os cidadãos é o legislativo, na medida em que o judiciário e o executivo só atuariam mediante aplicação da lei.

Apesar de se conferir ao poder legislativo este vigoroso poder de criação das obrigações, esta não é ilimitada, com bem posiciona H. L. A. Hart:

“ O poder legislativo supremo dentro do sistema está longe de ser ilimitado. Uma Constituição escrita pode restringir a competência desse poder, não apenas especificando a forma e a maneira de legislar (que reconhecemos não serem limitações), mas excluindo totalmente certas matérias do âmbito de sua competência legislativa e impondo, assim, limitações ao seu conteúdo”⁴⁹.

A nossa Constituição cria inúmeros direitos e deveres, bem como oferta ao legislador ordinário o poder de sua definição, conforme elucida Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins:

“O exercício do direito não é possível sem uma lei infraconstitucional, pois sem tal definição não podemos conhecer a área de proteção. ”⁵⁰

⁴⁷ ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011. P. 51

⁴⁸ REALE, Miguel. Lições Preliminares de direito. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000. Pág. 163

⁴⁹ HART, H. L. O conceito de direito. São Paulo: Editora WWF Martins Fontes, 2009 Pág. 90

⁵⁰ DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. Teoria geral dos direitos fundamentais. 2ª Ed. São Paulo: RT, 2009. Pág. 138

A lei, como já trazido, é seletora de propriedade, é limitadora do exercício do Estado de uma maneira positiva e negativa do ponto de vista do Administrado, na medida em que o Estado só pode agir mediante lei e o Administrado só pode agir até onde a lei proíbe.

Nestes termos a lei é um elemento do direito positivo, fonte do direito, invólucro que pode carregar consigo um ou vários enunciados prescritivos que tem como objetivo modificar o comportamento do homem⁵¹.

A ideia de alteração do *status quo* é fundamental já que a regulação tem de se dar neste objetivo, sempre de natureza instrumental e diretiva⁵² resultante da atividade artística do legislador⁵³, caso contrário seria um sem sentido apenas replicar o fato ou ainda positivizar algo impossível.

Em se tratando de uma maneira de inovar no direito, a lei, como regra geral, regula apenas os fatos posteriores a ela, de modo a preservar a segurança jurídica e as relações pretéritas à regulação.

Neste ponto a lei acaba trazendo para o sistema o pressuposto da previsibilidade e segurança das relações jurídicas, já que somente a ela é ofertado o poder de inovar no sistema e a garantia de que após a inovação ela repercutirá somente nos fatos posteriores a sua edição.

Duas características são fundamentais quando tratamos da ideia de lei, sendo a primeira a ideia da representatividade e a segunda a ideia de igualdade.

A primeira, a representatividade, advém do próprio estado de direito, onde a expressão do poder não fica restrita a uma única pessoa, havendo assim uma divisão entre as funções estatais, conforme já explicitado no tópico acima. Decorrente disto, a elaboração das leis acaba por carregar a força da representação popular, conforme assevera Bobbio:

⁵¹ GUASTINI, Riccardo. Das Fontes às Normas. São Paulo: Quartier Latin, 2005. Pág 25

⁵² ROBLES, Gregorio. Teoria del Derecho. Vol. I. Ed. Civitas. Pág. 145

⁵³ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do Direito Tributário. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013. Pág 70

“(...) o poder legislativo não é mais expressão de uma restrita oligarquia, mas da nação inteira, mediante a técnica da representação política: sendo um poder exercido por todo o povo”.⁵⁴

O equilíbrio entre os poderes e a representatividade na elaboração das leis culmina na segunda característica fundamental da ideia de lei, qual seja a ideia de igualdade.

A igualdade pressupõe a inexistência de arbítrio na elaboração das leis, ou seja, a lei deve ser elaborada em caráter geral e abstrato de modo a que todos a ela submetido tenham tratamento igual. Entretanto a igualdade formal não se apresenta nesta exata medida. A igualdade, conforme doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello, se relaciona muito mais com a ideia de ausência de arbítrio na adoção do *discrímen* (fator de desigualação) e correlação lógica entre o tratamento jurídico diversificado e os interesses absorvidos no sistema constitucional do que a igualdade formal⁵⁵. A igualdade pressupõe vários pesos e várias medidas, afastando favoritismos e privilégios, por isso se liga de modo tão firme à primeira característica da representatividade e mais, garante que todos aqueles que estejam na mesma situação sejam atingidos de forma equânime pela lei⁵⁶.

A fundamentação desta dupla característica da lei é tratada de modo específico por Humberto Ávila⁵⁷ quando este leciona acerca da igualdade na lei e perante a lei, e tais “igualdades” devem ser aplicadas de modo conjunto, sendo a lei isonômica no seu conteúdo e a garantia de que a mesma lei não seja aplicada de modo diverso entre contribuintes que se encontram na mesma situação nela prevista – igualdade como adequação à norma.

⁵⁴ BOBBIO, Norberto. O positivismo Jurídico. São Paulo: Ícone, 2006. Pág. 39

⁵⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3ª Ed. 24ª tiragem. São Paulo: Malheiros. 2015. Pág. 21

⁵⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Constituição e Teoria da constituição. 7ª Ed. Coimbra: Almedina, 2003. Pág. 715

⁵⁷ ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 3ª ed. São Paulo: Malheiros. 2015. Pág. 77-81

10.3 A lei como espécie do gênero legislação

A Constituição Federal, bem como o Código Tributário Nacional diferencia o termo *lei* do termo *legislação tributária*, este sendo bem mais abrangente do que àquele. A diferenciação feita pelo legislador é de fundamental importância para a temática da legalidade tributária que aqui buscamos esmiuçar.

A lei se apresenta como elemento de um conjunto maior que é a legislação tributária, esta que compreende, nos termos do artigo 96 do Código Tributário Nacional, além das leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Como pode-se ver, tais termos não podem e não devem ser confundidos na medida em que a Constituição Federal atribuiu competências distintas para cada instrumento normativo.

A Constituição Federal é firme ao dispor que somente a lei pode impor obrigação ou proibição aos cidadãos⁵⁸ e acaba sendo mais específica quando trata da matéria tributária, determinando que somente a lei pode exigir ou aumentar tributo⁵⁹.

Impondo regramento constitucional a matéria, somente a constituição pode estabelecer diferenciação ou pontuar exceções, e assim o fez. Em determinados casos, restou permitido ao executivo o exercício da atividade tributária mediante variação da carga tributária por meio de decreto, objeto este que será tratado em tópico específico quando tratarmos deste instrumento

⁵⁸ Art. 5º, II da CF: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

⁵⁹ Art. 150, I da CF: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

apresentando suas características próprias e vinculações ao princípio da legalidade.

Importante frisar de modo claro neste ponto é a pertinente diferenciação dos veículos normativos que versam sobre a matéria tributária e a limitação que cada um pode exercer. A competência e o procedimento se alteram em razão da matéria e este é o primeiro alcance do princípio da legalidade, espelho que reflete a legalidade como forma.

10.4 A lei como suporte físico

O direito é texto e o direito positivo está vertido em linguagem, que é seu modo de expressão⁶⁰. A construção da sua realidade se dá por meio das normas, estas que, a primeira medida, são construídas com base em suportes físicos. As leis nada mais são que signos que representam a regulação estatal⁶¹, elemento primeiro deste ciclo construtivo.

Nos dizeres de Robson Maia Lins:

“O primeiro contato do interprete é sempre com o texto (suporte físico), único dado objetivo do direito, e seu trabalho é compreendê-lo.”⁶²

Sendo este o elemento primeiro do processo hermenêutico e, como bem frisado, o único dado objetivo da construção normativa, ao tratamos da tributação a atenção a este quesito se mostra de maior relevância, principalmente em face da necessária objetividade que a espécie impõe. Nesta medida é que se faz tão importante o estudo da lei como suporte físico.

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2013pág. 32

⁶¹ ARAUJO, Clarice von Oertzen de. Incidência jurídica: teoria e crítica. São Paulo: Noeses. 2011. Pág. 29

⁶² LINS, Robson Mais. Considerações sobre o conceito de norma jurídica e a pragmática da comunicação da decisão judicial na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014. P. 183

A linguagem é composta por um sistema de símbolos arbitrariamente escolhidos e objeto de convenção dos membros do mesmo grupo⁶³, desta feita, ao analisarmos o direito como texto, as leis⁶⁴ se põem na mesma posição, conforme entendimento de Gregório Robles:

“O direito é um conjunto verbalizado de instituições. Verbalizado significa simplesmente que tal conjunto institucional aparece na forma de linguagem jurídica, de texto jurídico. As unidades desse texto são chamadas normas ou regras.”⁶⁵

Não há linguagem sem código e não há signo sem linguagem⁶⁶. A lei é suporte físico para o direito e funciona como um limitador interpretativo na medida em que aqueles que se deparam com tais signos não pode atribuir conteúdo diverso daquele entendido pela sociedade, se restringindo ao conteúdo semântico de possível atribuição ao texto. É este o entendimento de Paulo de Barros Carvalho quando trata sobre a língua como sistema de signos em vigor numa determinada comunidade social, cumprindo aqui o papel de instrumento de comunicação entre seus membros⁶⁷, sendo fundamental a concordância e atribuição de um conteúdo mínimo para cada signo da língua adotada.

Todo este conjunto de leis estaticamente consideradas formam o “sistema do direito positivo”, que, em que pese este ser uno⁶⁸, ao adentrarmos de modo específico para o campo tributário este tem regras próprias tanto de produção como de regulação da matéria veiculada.

Necessário se faz a distinção aqui realizada entre o sistema do direito positivo, este considerado como o conjunto de normas estaticamente

⁶³ VERGUEIRO, Camila Campos. Obrigação Tributária – O processo de positivação e as causas suspensivas da sua exigibilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2009. Pág. 23

⁶⁴ Cabe aqui o esclarecimento quanto à divergência terminológica adotada neste trabalho e na transcrição do Professor Gregório Robles, detendo os termos regra e lei o mesmo conteúdo semântico.

⁶⁵ ROBLES, Gregório. O direito como texto. Barueri: Manole. 2005, pág.56

⁶⁶ MCNAUGHTON, Charles William. Hierarquia e sistema tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2011. Pág. 37

⁶⁷ CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e método. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013. Pág. 30

⁶⁸ MCNAUGHTON, Charles William. Hierarquia e sistema tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2011. Pág. 36

consideradas em oposição ao ordenamento jurídico, este usado no sentido dinâmico, conforme lecionado por Tárek Moysés Moussallem⁶⁹.

A adoção de lei positivada já denota um primeiro passo para reduzir a instabilidade semântica tão prejudicial à segurança jurídica e, ao mesmo tempo, funciona como passaporte para transportar os fatos da realidade social à realidade do direito, servindo de fundamento para a construção da norma jurídica como significação obtida a partir da percepção dos textos do direito positivo⁷⁰.

A lei, sendo suporte físico, mais do que marcas no papel, se apresenta como a concretização das manifestações subjetivas do legislador, que ganha objetividade tornando-se intersubjetiva e passível de conhecimento por outro (interpretada- reconstruída)⁷¹.

⁶⁹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Revogação em Matéria Tributária. 2ª Ed. São Paulo: Noeses, 2011. Pág 137

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2013. Pág 36

⁷¹ CARVALHO. Aurora Tomazini de. Constructivismo Lógico Semântico como método de trabalho na elaboração jurídica. In Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014. pág. 29

Capítulo 11. A lei como veículo introdutor de normas tributárias no direito positivo

Ao tratarmos das fontes do Direito tributário delimitamos as fontes primárias com aquelas que inauguram no ordenamento jurídico e as secundárias aquelas que atuam nos exatos limites postos pelos veículos primários.

Fixado este ponto, necessário se faz alinhá-lo aos objetivos deste estudo, quais sejam estudar a legalidade tributária sobre o aspecto das normas que criem ou majorem os tributos de natureza primordialmente arrecadatória.

No direito brasileiro, a Constituição Federal é a norma fundamental onde todas as demais normas buscam fundamento de validade. Para o direito tributário a constituição voltou-se com especial atenção estabelecendo vários limites que o legislador deve observar na edição das leis, não somente quanto ao procedimento de elaboração, mas também no conteúdo dos documentos legislativos.

No mais, a descrição e separação dos tributos se apresentam de maneira quase que exaustiva, deixando pouco espaço para o legislador inovar, principalmente quanto ao aspecto material dos tributos.

De toda forma, além da delimitação de grande parte do conteúdo possível para a criação ou majoração dos tributos o Constituinte impôs alguns outros requisitos de validade quanto ao procedimento, objeto de análise neste capítulo.

11.1 Lei ordinária

A lei ordinária pode ser aprovada mediante processo legislativo de quórum simples, por isso sua terminologia “ordinária”, e é o principal veículo introdutor primário a inserir no ordenamento comandos relacionados a regra matriz de incidência tributária.

Tem-se a disciplina da sua competência ofertada pela própria Constituição Federal que outorga o poder de tributar para a União, os estados,

municípios e distrito federal, cada um com a sua respectiva fatia de tal poder representado pelos tributos próprios. Por este motivo, em face desta separação de competência no plano constitucional, não há que se falar em hierarquia entre leis federais, municipais ou estaduais, estas desfrutando do mesmo status jurídico⁷².

Conforma já bem tratado, a limitação constitucional primeira ao poder de tributar é a de que só pode haver tributação por meio de lei, sendo o poder de criar e majorar tributos uma função primordialmente legislativa e que é exercida em sua grande parte por meio das leis ordinárias.

Em face da própria limitação imposta pela Constituição Federal, a lei tributária não pode sequer sofrer delegação, sendo a competência tributária indelegável, conforme bem pontua Roque Antonio Carraza⁷³.

O Jurista é claro em pontuar:

“As leis delegadas podem veicular normas jurídicas tributárias (v.g., criar deveres instrumentais tributários), mas não tem aptidão jurídica nem para criar, nem para aumentar, tributos. Esta a *mens constitutionis*.”⁷⁴

O posicionamento quanto a possibilidade de existência de lei delegada em matéria tributária também foi pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, tendo ele o seguinte entendimento de uma limitação muito restrita para essa atuação, vejamos:

“Na medida em que reconhecemos o número profuso de leis complementares, apontados na constituição para atuar nos domínios tributários, é válido concluir que o emprego da lei

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2013.pág 79

⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013.pág. 326

⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013.pág. 327

delegada não tem a amplitude de outrora, limitando-se a setor restrito.”⁷⁵

Cabe aqui esclarecer que a lei delegada, conforme disciplina constitucional, deve ser elaborada pelo Presidente da República, devendo este solicitar a delegação ao Congresso Nacional. Não podendo ser objeto de delegação matérias de competência de lei complementar

A legalidade tributária, portanto, é um limite objetivo ao poder de tributar, devendo a lei abarcar todos os critérios da regra matriz de incidência tributária.

Robson Maia Lins é preciso ao tratar do tema:

“Os tributos devem ser instituídos por meio de lei ordinária – ou seja, apenas o Poder Legislativo pode criar exações tributárias- e, ao exercer tal tarefa, o ente competente deve disciplinar de forma pormenorizada os critérios necessários para a determinação da norma que institui o tributo.”⁷⁶

11.2 Lei Complementar

O regramento constitucional disciplina quórum qualificado para a aprovação das leis complementares, nos termos do art. 69, CRFB. A lei complementar tem como primado dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria tributária.

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2013 pág. 80

⁷⁶ LINS, Robson Maia. Curso de direito tributário brasileiro. São Paulo: Noeses. 2019 Pág. 60

Entretanto, em alguns casos específicos e esparsos no texto constitucional, ficou estabelecido a necessidade de Lei Complementar para majorar e até criar determinados tributos obedecidas as regras lá postas.

Podemos numerar esses casos, todos presentes na Constituição:

- (i) Instituição de empréstimo compulsório (art. 148);
- (ii) Instituição do imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII);
- (iii) Instituição de imposto de competência residual da União (art. 154, I);
- (iv) Fixação de contribuinte, base de cálculo e outras matérias relacionadas ao Imposto sobre Operações de circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços (art. 155)
- (v) Delimitação da lista de serviços sujeitos ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (art. 156, III)
- (vi) Criação de novas contribuições sociais para o custeio da seguridade social (art. 195);

Tais hipóteses se apresentam como exceções ao poder de tributar por meio de lei ordinária, demonstrando um cuidado do constituinte em determinadas situações mais sensíveis ao Contribuinte, devendo, nos casos especificados aqui e na Constituição Federal o Legislador obedecer ao rito próprio para as Leis Complementares.

11.3 Medidas provisórias

As medidas provisórias são veículos introdutórios de normas criados pela Constituição Federal que, atendidos os requisitos de relevância e urgência, estando a matéria inserida sob o âmbito da possibilidade da sua implementação o Executivo Federal pode utilizar-se deste instrumento para impor um regramento com força de lei e eficácia imediata, sendo limitada a sessenta dias, prorrogáveis por mais sessenta devendo o Congresso Nacional votá-la dentro deste prazo, sob pena do instrumento perder sua validade.

Diferencia-se da lei delegada posto que não há por parte do Legislativo uma anuência prévia, sendo esta análise realizada *a posteriori*.

Entretanto, algumas discussões surgiram e algumas ainda permanecem no que tange a possibilidade e limitações das Medidas Provisórias versar sobre direito tributário.

O primeiro questionamento foi sobre a possibilidade das medidas provisórias majorarem ou criar tributos, e mais, se ela deveria obedecer o princípio da anterioridade.

Neste ponto o Supremo tribunal Federal se manifestou pela possibilidade da utilização deste instrumento para criar ou majorar tributos, entretanto se mostrou firme quanto a necessidade de observância do princípio da anterioridade.

Posteriormente, o Congresso Nacional promulgou uma emenda à Constituição que determinou que as Medidas Provisórias não poderiam versar sobre matérias reservadas a Lei Complementar, bem como disciplinou que somente os impostos poderiam ser instituídos ou majorados por meio de Medidas Provisórias, ou seja, com o regramento Constitucional mais claro, impossibilitou-se a majoração ou criação de qualquer outro tributo que não os impostos.

11.4 Exceções – função legislativa atípica

O poder estatal é uno, sendo as suas funções divididas entre os poderes constituídos (Executivo, Legislativo e Judiciário), entretanto, como já pontuado, a função primordial de cada Poder não impede o exercício parcial de outra função, nos limites postos no próprio ordenamento.

Além da alteração de alíquota de determinados tributos previstos expressamente na nossa CRFB, que não é objeto do nosso estudo, o Presidente

da República pode celebrar tratados internacionais que versem sobre a matéria tributária, estes por previsão expressa no próprio artigo 98 do Código Tributário Nacional, posicionando tais tratados como normas de hierarquia superior.

De uma maneira geral, os tratados internacionais costumam atuar como uma competência negativa, delimitando determinadas situações que impede que o legislador ordinário trate da matéria ou vá além do que o tratado determina. Por esse motivo é que entendemos que o tratado internacional, quando internalizado possui hierarquia superior as leis ordinárias, tendo procedimentos próprios para a sua revogação, não sendo a lei suficiente para a sua revogação⁷⁷⁷⁸.

Quando estes versam sobre matéria de competência da União, em regra, não vemos nenhum maior problema, entretanto, quando o tratado internacional versa sobre tributos de competência dos estados, municípios e distrito federal a discussão começa a ficar mais acalorada.

Ocorre que, sendo o tratado a única forma de relação do Estado brasileiro com os demais Estados no plano internacional e em decorrência do próprio plano da soberania, onde o Presidente da República é o chefe de Estado, somente a ele cabe a elaboração de tais tratados, bem como, os entes federados, ao ceder sua soberania à União habilita o Presidente da República realizar estes atos, como a isenção tributária de tributos alheios à competência da União sem caminhar pela trilha da inconstitucionalidade.

Apesar de ter o mesmo status, as Resoluções tem procedimento próprio e não pode ser confundidas com as leis ordinárias. As Resoluções, tanto do Congresso Nacional, como do Senado, dependem de aprovação simples, tendo maior relevo as Resoluções do Senado que disciplinam, por exemplo das alíquotas máximas de ITCMD, alíquotas máximas de IPVA, alíquotas mínimas e máximas nas operações internas tributadas pelo ICMS, bem como as alíquotas

⁷⁷ Xavier, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. P. 103-104

⁷⁸ CANTO, Gilberto Ulhoa canto. Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação e interpretação. RF, v. 267, p.27

aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação também tributadas pelo ICMS.

Por fim, outro exemplo das exceções ao princípio da legalidade, esta entendida ainda como uma função atípica é a possibilidade dos secretários da fazenda dos estados, por meio de Convênio firmado no âmbito do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária), inovar no direito tributário ao definir hipóteses de isenção, benefícios fiscais e a sua revogação.

Capítulo 12. Que é legalidade tributária?

12.1 A Legalidade no Sistema Constitucional Brasileiro

A constituição brasileira traz no corpo do seu texto várias menções a legalidade, seja ela aludida de maneira expressa, seja ela interpretada em decorrência da competência só poder ser exercida por lei.

Desta feita, a legalidade se apresenta como cerne de todo o direito positivo já que as obrigações só podem ser impostas por meio de ato de vontade do particular ou por lei.

A ideia de legalidade se confunde com a própria ideia de Estado de Direito, onde se governa pelas leis e não pelos homens como forma de estabilizar condutas, preservar a igualdade e dar segurança jurídica aos cidadãos que se cobrem com o manto protetivo do estado.

Temos a ideia de que somos livres, entretanto outorgamos o poder de nos autorregular ao estado, não nas nossas relações conosco, posto que o direito só regula relações irreflexivas, mas sim levando em consideração as relações intersubjetivas.

12.2 Existem várias legalidades? (Ordinária, administrativa e tributária)

A regulação estatal por meio das leis se apresenta por várias nuances que podemos observar desde logo na constituição.

Em seu artigo 5º, a Constituição Federal estabelece que: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Já no seu artigo 37, ela disciplina que a administração pública se guiará pelo princípio da legalidade e, por fim, em seu artigo 150, I, o Constituinte veda às pessoas políticas “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Todos estes dispositivos constitucionais são justamente uma forma do cidadão se proteger contra os abusos estatais, relacionados em maior ou

menor grau na medida em que se interfere em maior ou menor grau nas liberdades do cidadão.

Exemplo disso é a legalidade tributária expressa no art. 150, I, da Constituição Federal que apresenta a reserva de lei para tratar de matéria que imponha ônus ao contribuinte, seja mediante a criação, seja mediante a majoração de tributo já existente.

Já quando falamos em legalidade administrativa, vemos que todo o regramento interno da administração se manifesta com base na lei. Já que o Estado é uma criação cultural, a sua vontade se manifesta por meio da expressão dos representantes do povo e com base dessa expressão que se trabalha com a legalidade administrativa.

Celso Antonio Bandeira de Mello aponta a legalidade administrativa em contraposição a personificação dos governantes, vejamos:

“O princípio da legalidade contrapõe-se, portanto, e visceralmente, a quaisquer tendência de exarcebação personalista dos governantes”.⁷⁹

13.1 O tratamento da legalidade tributária pela Doutrina

13.1.1 O qualificativo tributário

Quando falamos na legalidade e junto a ela adicionamos um qualificativo “tributária” estamos a tratar diretamente da legalidade expressa no artigo 150, I, da nossa CRFB, esta que se diferencia em razão das normas introdutoras serem colocadas como reserva de lei.

A legalidade tributária demonstra uma maior rigidez do ponto de vista formal, implicando a necessidade da adoção expressa da lei, não se permitindo delegação. Trata de uma inafastabilidade do poder legislativo.

⁷⁹ MELLO, Celso Antonio Bandeira. Curso de direito administrativo. 27ª ed. São Paulo: Malheiros. 2010
Pág. 100

O qualificativo tributário faz com que o princípio ganhe, antes de qualquer coisa, forma específica de se apresentar, qual seja a forma legal, seja ela na sua modalidade ordinária ou complementar.

13.1.2 Legalidade tributária como limitação ao poder de tributar

A legalidade tributária se apresenta como limitação primeira ao poder de tributar, este é o primeiro dever do utente do direito que se aventura pela seara tributária em verificar se o regramento tributário foi editado nos moldes previstos pela Constituição Federal e pelas normas suas próprias normas de produção adequada a espécie.

Entretanto não devemos limitar a legalidade tributária como a verificação de simples requisitos formais ou de quórum, está se relaciona a diversos outros princípios e limitações ao poder de tributar, tornando o seu campo de abrangência muito maior, como será melhor delineado nos tópicos seguintes quando falarmos do conteúdo da legalidade.

13.2 Princípios relacionados à legalidade tributária

O princípio é um vetor interpretativo dentro do sistema do direito, norte do sistema ou de determinada área, como é o caso do direito tributário.

Neste caso, os princípios acabam por interferir na valoração dos próprios textos legais, impondo ainda a validação de demais normas dentro do próprio sistema.

Alguns princípios se relacionam diretamente com a legalidade, a exemplo do princípio republicano, democrático, da separação dos poderes e da segurança jurídica são alguns dos quais são inafastáveis.

Entendendo o direito como um sistema complexo de normas, devemos ressaltar ainda que ao criar um regramento ele somente poderá surtir seus efeitos após a sua edição e o conhecimento por aqueles que a regra jurídica pretende regular, ou seja, ao introduzir novo instrumento legislativo no sistema ele só pode ter seus efeitos para o futuro, nunca para o passado, principalmente quando estamos a tratar de exação tributária.

Outros princípios de fácil relação com a legalidade é a da igualdade. Já que, aplicando-se o regramento imposto sem distinção, todos que estiverem na mesma situação fática terão sofrido a invasão estatal em seu patrimônio de maneira igual.

Por fim, como expressão da liberdade que dirige o estado democrático de direito, o direito à propriedade se apresenta como enorme força para sustentar a legalidade, na medida em que ele protege com maior imperativo a as propriedade quando impõe vários obstáculos para o estado invadir o patrimônio do contribuinte.

Capítulo 13: Quais os requisitos para o cumprimento da legalidade tributária?

Compreendendo a importância da lei para todo o ordenamento jurídico, em especial sua relação com o direito tributário, passaremos a buscar compreender os requisitos que a lei deve deter como pressuposto para a criação da norma pelo interprete, entendendo-os como expressão da própria legalidade tributária.

A elaboração e compreensão de requisitos que fundamentam a matéria da legalidade tributária já foi tratada por vários estudiosos, a exemplo de Fábio Calcini⁸⁰, Alberto Xavier⁸¹, Gerd Rothmann⁸², Mizabel Derzi⁸³, Sergio André Rocha⁸⁴ e Marco Aurélio Greco⁸⁵, estando a matéria em constante evolução e podendo ser tratada sob diferentes perspectivas, indo desde os conceitos de simples bivetorização à falência do próprio instituto da legalidade caminhando para uma flexibilização ou deslegalização. Entretanto, buscou-se aqui trazer uma nova perspectiva e proposta de classificação para o tema, para além das já postas, no intuito de diminuir as dificuldades que recaem sobre a análise da temática e a sua indevida redução dando um viés, como bem salienta Fabiana Del Padre Tomé⁸⁶ ao exaltar a legalidade.

⁸⁰ CALCINI, Fábio Pallaretti. Princípio da Legalidade e densidade normativa. Rio de Janeiro: Lumen juris, 2016

⁸¹ XAVIER, Alberto. O princípio da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Ed. Revista dos tribunais, 1978

⁸² O princípio da legalidade tributária. In Revista de Direito da universidade de São Paulo. N. 67. São Paulo, 1972.

⁸³ DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito tributário, Direito Penal e tipo. 3ª Ed. Ver, ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2018

⁸⁴ ROCHA, Sergio André. Da lei à decisão. Rio de Janeiro: Lumen juris. 2017

⁸⁵ GRECO, Marco Aurélio. Três papeis da legalidade tributária. In Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008

⁸⁶ TOMÊ, Fabiana Del Padre. O resgate da Legalidade Tributária. In Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012

Quando nos propomos a classificar estamos também definindo o objeto classificado, como leciona Eurico de Santi, “toda classificação também é definitiva”⁸⁷.

Para nos aproximarmos do objeto de modo a perceber as diferentes formas que a legalidade tributária pode ser analisada, a compreensão de realidade do direito se mostra fundamental neste ponto e por isso a importância de toda a matéria tratada nos capítulos iniciais deste estudo. O suporte físico em nada repercute para o direito se não tiver sido elaborado de acordo com os procedimentos necessários para a sua habilitação a servir como base para a construção normativa. Essa é a regra básica. Denominada por Marco Aurélio Greco de “legalidade-libertação”⁸⁸.

Entretanto, a simples adequação procedimental não mais atende aos anseios sociais nem ao direito, não servindo como único fundamento que o interprete deve levar em conta na construção normativa. A construção normativa deve se coadunar com os preceitos já inseridos no sistema, dando a ela um caráter de pertencimento ao sistema do direito positivo, é o que chamamos de validade⁸⁹.

Ser válida é pertencer ao sistema, adequando-se tanto as normas de hierarquia superior como as de mesma hierarquia já previamente inseridas.

Havendo contraposição entre as normas trazidas na Constituição Federal e àquelas veiculadas por meio das leis, estas padecerão do vício da inconstitucionalidade. Por outro lado, quando os regramentos infralegais se contrapõem aos limites legais postos, estes padecerão de vícios de legalidade.

Conforme delimitado no nosso recorte metodológico não iremos tratar aqui de tais vícios de natureza hierárquica, mas sim analisaremos o

⁸⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Tributo e classificação das espécies no sistema tributário brasileiro. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/5qd0/tributo-e-classificacao-das-especies-no-sistema-tributario-brasileiro-eurico-marcos-diniz-de-santi>. Acesso em: 02/10/2018

⁸⁸ GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Pág. 104

⁸⁹ CARVALHO. Paulo de Barros. Direito tributário: Linguagem e método. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013. Pág. 450

comportamento entre regras de mesma hierarquia, aqui conceituada de legalidade como expressão de validade.

Especificamente no que tange ao âmbito tributário, ao empreendermos estudo sobre o tratamento da legalidade, outro requisito se mostrou relevante ao relacionarmos ao princípio da legalidade, qual seja a abertura semântica possível nos regramentos legais que versem sobre matéria tributária.

O direito se insere num contexto comunicacional, pressupondo similitude entre os significados dos signos postos no corpo legislado. Os textos de maneira inevitável padecem do vício da vaguidade e da ambiguidade, da mesma forma que a sua significação se restringe aos limites do conhecimento daquele que se depara com o texto. Ao tratar da matéria tributária, onde o Estado invade de maneira constitucionalmente tutelada o patrimônio do contribuinte os limites a essa atuação não de ser mais precisos, cerceando a atuação e delimitando com maior força a construção das normas possíveis pelos agentes do estado⁹⁰ de modo a preservar o próprio estado de direito e dando azo a chamada autotributação⁹¹.

13.1 Legalidade como forma – fluxo de positivação

O Legislador, ao editar uma lei em matéria tributária ele sempre deve buscar uma estabilização de uma expectativa, bem como oferecer segurança no trato entre o Fisco e o contribuinte, como esclarece Fabiana Del Padre Tomé:

“A estabilização das expectativas normativas, como aspecto funcional das disposições normativas, só é possível quando se opera pela tipificação legal. É por meio da reserva legal que se

⁹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2013. Pág. 271

⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Os Princípios Jurídicos da tributação na Constituição de 1988. 5ª Ed. São Paulo: Dialética. 2004

confere segurança jurídica aos cidadãos perante as atuações estatais.”⁹²

Por isso, o procedimento necessário para a elaboração de lei se mostra de grande relevância para todo o sistema do direito positivo. Por mais que não haja uma sequência para a observação dos requisitos apresentados e que a legalidade deva ser observada na sua completude, o aspecto formal da legalidade se apresenta de forma mais objetiva, pelo menos na forma como ela é tratada por grande parte dos Doutrinadores⁹³.

A forma diz respeito não somente a obediência aos procedimentos mas também ao instrumento que se pretende introduzir no sistema determinada matéria (que acaba por alterar também o procedimento) e é sob dois enfoques que se aglutina ao princípio formal que daremos maior destaque neste item do trabalho, qual seja a ideia de completude do sistema atrelado a necessidade de um suporte físico para o exercício da competência em alguns casos e a (in)delegabilidade, tópico de sempre grande relevância na luta pelo poder e objeto de saciedade dos demais poderes na sua arrecadação.

13.1.1 Procedimento legislativo

A Constituição Federal impõe a adoção de certos instrumentos legislativos (veículos introdutórios primários) para a instituição ou majoração de tributos. Para cada documento legislativo existe um procedimento específico que o diferencia dos demais.

As leis ordinárias, documento legislativo que mais se adere a instituição e majoração de tributos, a exemplo do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza que tem sua disciplina regradada por lei ordinária, inicia seu procedimento em uma das casas legislativas do Congresso Nacional somente necessitando de maioria simples para a sua aprovação em ambas as

⁹² TOMÈ, Fabiana Del Padre. O resgate da Legalidade Tributária. In Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012 Pág. 367

⁹³ XAVIER, Alberto. O princípio da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Ed. Revista dos tribunais, 1978. Pág. 31

casas, neste caso, havendo alguma emenda na segunda casa o projeto de lei deve retornar a casa inicial para nova votação. Aprovado nas duas casas por maioria simples o projeto vai para a sanção presidencial.

As Medidas Provisórias têm um rito semelhante, entretanto ela se inicia com a edição pelo Presidente da República e passa a ter de imediato força de lei. Após a sua edição o texto é encaminhado para o Congresso Nacional que necessita de maioria simples para a sua aprovação em cada casa.

Procedimento um pouco diferente é o da Lei Complementar, ela, por não poder ser objeto de Medida Provisória, se inicia em uma das casas legislativas do Congresso Nacional que deve ter maioria absoluta para sua aprovação. Sendo aprovada, o texto é encaminhado para a sanção presidencial.

A não obediência dos procedimentos descritos acarretam nos chamados vícios formais, ou vícios de procedimento, o que impõe a necessidade de um novo ato, seja ele do judiciário ou do próprio legislativo, para que ele seja expurgado do sistema.

Em regra, sendo declarada inconstitucional determinada lei, ela perde seus efeitos desde o seu nascimento, entretanto cabe ao Supremo Tribunal Federal disciplinar as relações que ocorreram enquanto o diploma era aparentemente válido.

13.1.2 Suporte normativo delimitador para o exercício da competência

A Constituição Federal não cria tributos⁹⁴, ela delimita competência para que os entes federados possa exercê-la, entretanto, em determinados casos o exercício desta competência depende de Lei complementar para que possa surtir seus efeitos, como é o caso das normas que tratam do ICMS, já que de modo invariável, o legislador estadual ou distrital, no nosso entender, não

⁹⁴ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2010. pág. 196

pode buscar fundamento apenas na constituição, mas também deve elaborar suas leis mediante o suporte normativo trazido pela Legislação Complementar.

De modo a exemplificar o nosso posicionamento, trazemos hipótese da ampliação da sujeição passiva tributária do ICMS-importação realizada pela emenda constitucional 33/2002. No caso em espeque, matéria sobre a qual o Supremo Tribunal Federal no agravo regimental no Recurso Extraordinário nº 917.950. O caso tratava da possibilidade, ou não, do Estado de São Paulo poder tributar com fundamento direto na emenda constitucional, em período anterior a edição da lei complementar que disciplinava a matéria.

O Tribunal Supremo se posicionou no sentido da impossibilidade, devendo a norma estadual e a conseqüente possibilidade de cobrança só poder se realizada após a edição da norma complementar. Entretanto, sob o argumento de que não se poderia punir o Estado por ter sido diligente na edição da norma ordinária estadual, o Supremo Tribunal Federal não declarou a sua inconstitucionalidade, mas apenas inibiu os seus efeitos até a edição da Lei Complementar.

O julgado teve a seguinte ementa:

Direito Constitucional e Direito Tributário. 2. ICMS-Importação. Emenda Constitucional n. 33/2002. Lei Complementar n. 114/2002. 3. Leis estaduais anteriores à Lei Complementar e posteriores à Emenda Constitucional. Análise no plano da eficácia. Preservação da validade da legislação estadual. 4. Após a EC 33/2002, houve alteração da competência tributária relativa ao ICMS, a fim de ampliar o sujeito passivo tributário do ICMS-Importação. 5. A ausência de lei complementar federal não enseja a inconstitucionalidade de lei estadual editada por ente federativo após a EC 33/2002. Inibe apenas seus efeitos. 6. Ineficácia da legislação estadual até 17.12.2002 (data da vigência da Lei Complementar 114/2002). 7. Agravo regimental a que se dá provimento. (redator do acórdão Min. Gilmar Mendes)

De certa forma, o Supremo Tribunal Federal possibilitou a edição de uma norma sem o suporte normativo devido e que, ao nosso ver, acaba por dar-lhe insustentabilidade, o que padeceria do vício de inconstitucionalidade, posto que é a própria Constituição Federal que delimita a matéria reservada a lei complementar. Na hipótese de declaração de inconstitucionalidade, impossível a represtinação de norma expurgada do sistema.

Nesta medida, não nos resta outra alternativa a não ser divergir quanto ao posicionamento firmado de maneira majoritária pelo Supremo Tribunal Federal e alinharmo-nos aos posicionamentos firmados pelo minoria, já que apenas a lei complementar federal pode dispor sobre contribuintes de imposto estadual, como tratamos ao destacarmos as matérias atinentes a legislação complementar.

Ainda, cabe aqui destacar trecho do voto do Ministro Teori Zavaski que ilustra o nosso posicionamento:

“É importante frisar que os “sistemas normativos” são momentâneos. Segundo Carlos Alchourrón e Eugenio Bulygin, a integração da base de um sistema é condicionada pelos seguintes fatores: i) os critérios de identificação utilizados pelo jurista; ii) a matéria eleita; e iii) o momento cronológico com referência ao qual se identificam os enunciados válidos. Ressaltam eles que o fator temporal é muito importante. Dizem:

“Las distintas fuentes del derecho producen continuamente nuevos enunciados válidos, mientras que otros pierden su validez (por derogación, desuso, etcétera). Así, pues, la aplicación de los mismos criterios de identificación en momentos diferentes, da lugar a diferentes resultados. La identificación de los enunciados de la base es un problema empírico, precisamente porque los criterios de identificación y de selección se aplican a un material que el científico encuentra en la experiencia; el contenido de la experiencia varía con el transcurso del tiempo. En este sentido, los sistemas normativos son relativos a un momento cronológico dado: son sistemas momentâneos” (**Sistemas normativos: introducción a la metodología de las ciencias jurídicas**. 2. ed. rev. Buenos Aires: Astrea, 2012, p. 117-118).

Dessa forma, um sistema jurídico num dado momento “t1” será, de acordo com o critério por eles eleito, “...*el conjunto de todas*

*las normas que llegaron a pertenecer al sistema con anterioridad a t1 o en el momento tt (conforme a algunos criterios de pertenencia) y no han sido derogadas hasta t1” (Tiempo y validez. In: **Análisis lógico y derecho**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 197).*

Lembro, aqui, também, das lições de Joseph Raz: “A esta altura, pode ser útil introduzir uma distinção importante: aquela entre um sistema jurídico (*legal system*) e um sistema jurídico vigente em determinado momento (*momentary legal system*). O sistema jurídico vigente em determinado momento contém todas as leis de um sistema que são válidas em determinado ponto do tempo. Uma lei inglesa promulgada em 1906 e revogada em 1927 e outra promulgada em 1948 pertencem ao mesmo sistema. Ainda assim, não há sistema jurídico vigente em determinado momento ao qual ambas pertençam, pois elas nunca foram válidas em um mesmo instante. A frase ‘O sistema jurídico inglês no início do reinado de Elizabeth II’ é ambígua. Ela pode se referir ao sistema vigente naquele momento em particular ou ao sistema jurídico ao qual pertence esse sistema vigente naquele momento. Com frequência, tais frases não se referem a nenhum deles, mas ao sistema do período: isto é, às leis válidas em um momento ou outro durante um espaço de tempo maior que um mero instante e menor que a duração total do sistema jurídico. O sistema jurídico vigente em determinado momento é uma subclasse de sistema jurídico: para cada sistema jurídico vigente em determinado momento há um sistema jurídico que contém todas as leis do sistema vigente naquele momento. Dois sistemas vigentes em determinado momento que são subclasses de um mesmo sistema jurídico podem ter áreas de sobreposição ou mesmo ser idênticos quanto a suas leis, ou podem não ter nenhuma lei em comum” – (**O conceito de sistema jurídico: uma introdução à teoria dos sistemas jurídicos**. Tradução de: ALMEIDA, Maria Cecília. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012, p. 46-47).

O caráter momentâneo dos sistemas jurídicos faz com que devamos analisar as noções de “tempo externo” e “tempo interno” (Tiempo y validez. In: **Análisis lógico y derecho**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 198-200). A não ser nos casos em que se adicione ao sistema jurídico uma norma redundante – que, a rigor, não se trata de norma nova –, o agregar de uma nova norma conduzirá a um sistema diferente.

Esclarecedor, nesta medida a ideia de sistema e do corte temporal.

O posicionamento do notável Ministro, fundado em importantes doutrinadores,

se coaduna com a nossa ideia de construção da realidade a partir da linguagem, sendo entendida cada momento como uma realidade diferente. Portanto, como tratamos de validade como pertencimento ao sistema num determinado tempo e espaço definido, incabível aceitar – no âmbito acadêmico- a ideia de que o Estado, tendo suposta competência legislativa plena, possa legislar sem prévia lei complementar que delimite matéria de sua competência exclusiva.

13.1.3 (In)delegabilidade

Quando estávamos a tratar das espécies dos veículos introdutores de normas tributárias que versam sobre a instituição ou majoração dos tributos começamos a tratar do tema da possibilidade de delegação por parte do ente que tem a competência para fazê-lo.

A Constituição é firme ao impor além do princípio genérico do artigo 5º da Constituição Federal e da obediência ao princípio da legalidade administrativa no artigo 37, cria reserva de lei específica para a matéria atinente a criação e a majoração de tributos , artigo 150, I.

Posição firme também foi a nossa quando tratamos da necessidade da lei estabelecer todos os critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária, não devendo o legislador deixar margem ou delegar competência para seus órgãos administrativos circundar elemento da Regra Matriz. Os órgãos da administração pública, por meio dos seus atos administrativos infralegais, estes classificados como veículos introdutores secundários somente podem atuar com base do já legislado, sendo impossibilitado de inovar no sistema.

Entretanto, como bem salienta Geraldo Ataliba, “no brasil o executivo não se conforma quando não pode legislar”⁹⁵. Normas Tributárias acabam por deixar margem para interpretação de modo a abranger fatos que não buscavam, ou os órgãos administrativos ao editarem seus regulamentos alargam tanto o critério material como o pessoal das relações tributárias, causando enorme instabilidade nos fundamentos da relação tributária.

⁹⁵ ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011. P. 51

O Professor Eduardo Schoueri já tratou do tema em artigo intitulado “A suave perda da liberdade”, e desde já alertava do perigo do legislativo abrir mão do seu dever constitucional de tratar a matéria tributária.⁹⁶

Por outro lado, em certa medida, se reconhece a impossibilidade da lei tratar de maneira específica cada uma das atividades ou expressões de riqueza tributáveis e o aplicador do direito acaba sendo obrigado a utilizar-se de outros regramentos que não os tributários e que não os legais para melhor delimitar a incidência da própria norma tributária.

Veja-se, aqui não se trata de delegação ou de alargamento de matéria que deva ser tratada exclusivamente sob o aspecto tributário, como é o caso do critério material de determinado tributo, mas sim de utilizar-se de outro instrumento jurídico, mesmo que não tenha o status de lei, para realizar uma perfeita subsunção da expressão de riqueza à hipótese tributária.

Lucas Galvão de Britto bem tratou da matéria ao discorrer sobre instigante debate acerca da incidência do ICMS sobre a chamada taxa de habilitação de telefonia celular. A discussão se circundava sobre o entendimento de que a aludida expressão de riqueza poderia ser configurada como serviço oneroso de comunicação, este tributável pelo ICMS.

O Cientista detalha a utilização de regramento alheio ao direito tributário para a delimitação conceitual da seguinte forma:

“Se observa que a definição instituída na Resolução da ANATEL (Agência Nacional de Telecomunicações), ao pormenorizar os conceitos mais amplos previstos na definição da Lei geral de Telecomunicações, serviu de baliza à interpretação da Corte de que a habilitação não se subsume ao conceito de prestação onerosa de serviço de telecomunicação.”⁹⁷

Registre-se ainda, que o que se observa no caso concreto trazido a baila é que o critério material se mostrava de maneira presente e bem delimitado, entretanto, aberta a discussão sobre uma das etapas para a

⁹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. A Suave Perda da Liberdade. RDTA 18. Pág. 7

⁹⁷ BRITTO, Lucas Galvão de. Tributar na era Técnica. São Paulo: Noeses, 2018. Pág. 153

efetivação da comunicação, qual seja a habilitação do telefone celular, a discussão foi sanada com base numa norma técnica que bem delimita o sentido de uma outra norma legal, qual seja a Lei Geral de Telecomunicações.

13.2 Legalidade como validade - requisito colateral – intrassistêmica

Compreendida a legalidade como forma e a obediência do fluxo de positivação, devemos aperfeiçoar o estudo numa perspectiva intrassistêmica, abordando as relações existentes entre a lei estudada e as demais leis de mesma hierarquia presentes no sistema.

Apresenta-se assim a segunda faceta da legalidade tributária, qual seja a legalidade como requisito colateral de adequação as normas de mesma hierarquia, esta vista numa perspectiva bem mais restrita do que o conceito amplo de validade que analisa o conjunto inteiro dos regramentos de determinado sistema jurídico. Por outro lado, podemos ainda utilizar o conceito de validade adequado ao caso que se pretende estudar, como uma relação de pertencimento as normas de mesma hierarquia.

O pressuposto se apresenta de grande relevância já que no sistema do direito não são possíveis antinomias ou contradições, devendo o cientista do direito ao observa-las expurga-las do sistema, impedindo a sua aplicação. Quando vamos para uma perspectiva interna do direito somente o agente competente é capaz de invalidar determinada regra inserida em desconformidade com o sistema ou que se opõe a outras de mesma hierarquia.

Marco Aurélio Greco realiza constatação semelhante, ao superar a ideia de legalidade unicamente como forma e ao analisar as enunciações enunciadas dos veículos introdutores de normas do sistema, tal regramento que deveria servir de escudo aos arbítrios do Estado acabou por servir de seu instrumento para extrapolar suas atividades e impor relação não mais de direito, mas de subordinação entre Estado e contribuinte. Em analisando a legalidade sob esta perspectiva, acaba por denominá-la de “legalidade–dominação” e,

como contraponto propõe que a legalidade seja questionada, sob o que ele denomina como “legalidade-emancipação”.

Entendemos pertinentes os apontamentos do cientista, entretanto, ao nosso ver, tais perspectivas se solucionam não como um novo papel da legalidade, mas com um requisito da legalidade tributária já existente, qual seja a legalidade como adequação as normas de mesma hierarquia, ou ainda, fugindo um pouco do objeto central aqui pretendido, até mesmo a validade quando contraposta a regramento de hierarquia superior.

Em que pese os caminhos diversos, o problema é o mesmo e é neste sentido que se torna imperiosa a necessidade da formulação de um conceito material de lei, a fim de superar o problema do risco de arbítrio legislativo⁹⁸, este que extrapola não só no espeque da adequação entre as normas de mesma hierarquia mas também na relação entre o direito tributário e a possibilidade de discricionariedade na abertura semântica de cada um dos elementos da Regra matriz de incidência tributária trazidos na lei.

13.3 Legalidade como limitador semântico

Percebendo que o texto legislativo foi introduzido de maneira condizente com o previsto no próprio direito (sistema autopoiético) e que a norma introduzida se coaduna com as demais de mesma hierarquia no sistema (regulação intrassistêmica), a referência entre o possível e a liberdade do legislador em introduzir regramento com maior ou menor abertura semântica na medida que vincula o legislado, se compatibiliza com os preceitos atinentes a matéria (intranormativa), sendo este o requisito terceiro para a perfectibilização do preenchimento da legalidade tributária.

⁹⁸ ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011. Pág. 53

13.3.1 A Necessária vaguidade da lei

A norma jurídica (tributária) se cria a partir do esforço intelectual do interprete em atribuir sentido ao texto normativo. O legislador, por mais que tenha que se ater aos limites postos pela Constituição, ele tem uma grande liberdade de atuação quando elabora os diplomas legislativos. Entretanto, as leis devem ser claras e objetivas, exprimindo exatamente aquilo que pretendem regular e buscando afastar possíveis ambiguidades, natural de todo texto. A positivação da “vontade do legislador”⁹⁹ delimita a interpretação daquele que se depara com o texto¹⁰⁰, devendo atribuir a ele não um sentido próprio¹⁰¹, mas sentido condizente com os significados comuns dentro da sociedade.

Neste sentido, interessante o posicionamento de Becker ao narrar que “A criação da regra jurídica é arte, sua interpretação, ciência”¹⁰². É preciso no ponto de vista da liberdade que o legislador tem em preencher os critérios da regra matriz de incidência da forma que melhor lhe provier, sendo mais do que simples técnica, obra política, artística e até filosófica.

Quando analisamos pela perspectiva do interprete, do cidadão que se depara com o texto legislado, este não tem esta mesma liberdade. Ele deve se limitar aos significados ordinários atribuídos à cada marca de tinta no papel. Não cabem saltos entre o que está positivado e a vontade do interprete naquilo que ele gostaria que estivesse positivado, caso contrário a própria função estabilizadora do direito estaria prejudicada, como aponta Luhmann:

“O direito lida com a função de estabilizar expectativas normativas regulando como são generalizadas em relação às suas dimensões temporal, factual e social.”¹⁰³

⁹⁹ O termo utilizado está inserido no seu sentido lato, sem realizar vinculação com “vontade do legislador” ou “vontade da lei” como vetor interpretativo, já que tais elementos não vinculam o interprete e nem são instrumentos hábeis para a construção científica.

¹⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a Forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados. In: Estudos em homenagem ao professor Gerd Willi Rothmann. São Paulo: Quartier Latin. 2001. Pág. 727

¹⁰¹ CAPPELETTI, Mauro. Juízes Legisladores?. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 1993Pág. 69

¹⁰² BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013. Pág.70

¹⁰³ LUHMANN, Niklas. Law as a social system. Oxford: Oxford University, 2004. Pág. 150

Por isso, de modo a garantir esta estabilidade buscada, a atividade interpretativa se apresenta como ciência, pressupondo técnica para a sua precisa atribuição de sentido.

A vaguidade é atribuição inerente as palavras, sendo elas também potencialmente ambíguas¹⁰⁴. Vaguidade e ambiguidade podem se apresentar com maior ou menor intensidade em todos os textos. A limitação semântica pode ser atribuída tanto por aquele que externaliza a linguagem como àquele que tem o domínio sobre a elaboração de um discurso vencedor, na medida em que este se sobrepõe aos demais sentidos possíveis para o texto. Esses dois limitadores, no nosso sistema jurídico, se apresentam como o legislador e o julgador.

No caso da ação do julgador ela sempre será uma ação reativa, pacificadora de um ruído comunicacional preexistente. Caso não houvesse divergência interpretativa não haveria razão para a intervenção do poder judicial, seja ele o exercido na esfera administrativa, seja o exercido pelo próprio poder judicial.

Quando nos propomos a estudar a legalidade buscamos justamente o contrário, a redução de conflitos existentes entre os sujeitos que a lei cria o vínculo obrigacional, no caso do direito tributário o Estado e o Contribuinte. Por isso voltaremos nossas atenções para o estudo da legalidade como pacificador nestas relações por meio da limitação do conteúdo semântico veiculado.

O legislador sempre buscará fatos no mundo social para leva-los ao mundo jurídico. A base do conhecimento do legislador é sempre pretérita e a sua proposição regulatória é sempre futura. Caso o legislador busque juridicizar os fatos futuros que se assemelhem ao fato que ele reputou de destaque necessariamente deverá impor vaguidade ao texto legislado, restringindo ou ampliando a sua interferência com base no consenso dos representantes do Poder legiferante e nos preceitos do direito regulado.

¹⁰⁴ ROSS, Alf. Sobre el derecho y la justicia. 2ª ed. Buenos Aires: Eudeba, 1997. P.112

A vaguidade nas leis, independente da matéria veiculada, é necessária para fazê-la incidir repetidamente nos vários fatos futuros que se compatibilizarem com a hipótese prevista.

A maior ou menor vaguidade de determinado texto pode ser relacionada com a maior ou menor inclusão de critérios discriminatórios na sua formulação. Quando mais forem incluídos critérios dentro de um conceito para individualizar determinado ato/objeto, menos atos/objetos terão compatibilidade com o conceito apresentado.

O professor Paulo de Barros Carvalho nos ensina que um nome denota uma classe de objeto com o mesmo atributo¹⁰⁵. A medida que se coloca na hipótese vários nomes a tendência é que menos objetos caibam na intersecção destes conjuntos que formam a hipótese.

No direito tributário a busca pela precisão nos elementos de cada critério da regra matriz de incidência tributária deve ser perpétua, entretanto, a precisão aqui delineada tem a atribuição não de individualizar determinado fato, mas sim para limitar a intervenção do Estado na propriedade privada como meio de escudo (proteção) do próprio cidadão.

A hipótese ser bem delimitada não se contrapõe a manutenção da vaguidade, já que esta é requisito mínimo de efetividade da lei, que em regra são gerais e abstratas, no intuito de regular um grande número de relações futuras. Ou seja, na medida em que diminuirmos a sua vaguidade, menor o número de fatos que poderão se subsumir à norma até alçar ao ponto de que somente um se encaixaria perfeitamente à hipótese, o que não seria, de forma alguma, interessante para o direito na sua grande maioria das vezes.

Neste mesmo ponto, mesmo que busquemos uma redução total da vaguidade da palavra, a identidade perfeita entre a palavra e o fato seria impossível, antes de tudo porque um signo nunca terá identidade com aquilo que representa. Caso houvesse identidade não seria signo, mas sim o representado

¹⁰⁵ CARVALHO. Paulo de Barros. Direito tributário: Linguagem e método. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013. Pág. 117

em si, além do que, cada momento acabamos por viver uma nova realidade e a precisão acaba por se tornar impossível¹⁰⁶.

O evento é irrepitível, e nesse sentido, leciona Lucas Galvão de Brito:

“É precisamente esse *quantum* de vagueza que permite abstrair apenas alguns elementos de irrepitibilidade e infinitude de aspectos do real e tratar de semelhanças, ignorando as diferenças específicas que os propósitos da classificação levaram a desprezar.¹⁰⁷”

A vaguidade é inerente ao texto e pressuposto da lei, entretanto, no âmbito do direito tributário uma maior objetivação/delimitação da hipótese se mostra fundamental.

13.3.2 A precisão hipotética

A perfeita precisão hipotética é impossível, bem como seria imprestável ao direito. Como bem pontua Hart, não existe tal precisão onde seria atribuído a um termo apenas uma significação em todo o sistema jurídico, o que ele denomina de “paraíso dos conceitos”¹⁰⁸.

Entretanto, o esforço para a precisão na delimitação, a clareza e a objetividade se apresentam como forte veículo de tradução da segurança das relações jurídicas¹⁰⁹. A sua ausência pode ser vista como um dos maiores males do próprio direito.¹¹⁰

¹⁰⁶ A título ilustrativo para a inutilidade da legislação precisa, temos o conto de Funes, o memorioso, de Jorge Luis Borges, que por mais que se apegasse aos detalhes de maneira especial, ele não conseguia articular seus pensamentos pelo simples fato de que tudo era diferente, a mesma pessoa de frente ou de lado seriam pessoas diferentes; situação esta que para o direito seria impossível de lidar.

¹⁰⁷ BRITTO, Lucas Galvão de. *Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016. P. 349

¹⁰⁸ HART, H. L. O conceito de direito. São Paulo: Editora WWF Martins Fontes, 2009 Pág 168

¹⁰⁹ CALCINI, Fábio Pallaretti. *Princípio da Legalidade e densidade normativa*. Rio de Janeiro: Lumen juris, 2016. Pág. 225

¹¹⁰ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado. Parte Geral*. 3. ed. Ro de Janeiro: Borsoi, 1970. V. 1. p. XXIV.

Esta forma precisa de veiculação normativa é defendida principalmente nos âmbitos do direito tributário e penal, sendo estes que limitam o patrimônio e a liberdade do cidadão. Esta posição ecoa há muito nos clássicos de Adam Smith e Cesare Baccaria¹¹¹ como meio de não só ofertar segurança, mas de também evitar desvios de conduta tanto para quem faz aplicar a regra como para quem tem o dever de a fazer cumprir.

Adam Smith, no seu clássico “A riqueza das nações” já trazia como segunda máxima da tributação que:

“II. A taxa¹¹² que cada indivíduo é obrigado a pagar deveria ser certa e não arbitrária, O tempo de pagamento, a maneira, a quantidade a ser paga, tudo deve ser claro e simples para o contribuinte e para qualquer pessoa. Sendo de outra maneira, toda pessoa sujeita à taxa fica mais ou menos no poder do coletor de taxas, que pode agravar a taxa sobre qualquer contribuinte recalitrante ou extorquir, pelo terror de tal gravame, algum presente ou gratificação para si mesmo.”¹¹³

E finaliza,

“A incerteza da taxação encoraja a insolência e favorece a corrupção.”¹¹⁴

Vaguidade e limitação semântica são dois conteúdos inerentes à legislação tributária que devem ser levados em consideração quando da sua elaboração como meio de propiciar igualdade na aplicação desta lei.

¹¹¹ BECCARIA, Cesare. Dos delitos e das penas. 2ª ed. 9ª reimpressão. São Paulo: Martin clarete, 2009. Pág. 24

¹¹² Fazemos aqui um destaque para uniformizar a terminologia adotada sem alterar a tradução realizada. O tradutor utilizou o termo taxa como sinônimo do inglês *tax*, entretanto, entendemos que no contexto apresentado o vernáculo correspondente no português seria tributo.

¹¹³ SMITH, Adam. A Riqueza das nações: uma investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2017. Pág. 549

¹¹⁴ SMITH, Adam. Op. cit. Pág. 549

É neste esboço que se fundamenta a legalidade como limitador semântico para afastar o arbítrio da ação estatal¹¹⁵ e propiciar o pleno conhecimento da matéria por parte do contribuinte. Saber *sobre o que, a quem deve ser ofertado* e *o quanto* são pressupostos para uma tributação coerente.

A criação da norma a partir da lei pressupõe um ato de interpretação, este entendido como a atribuição de sentido ao suporte físico com base nos limites do conhecimento do interprete. Conforme já frisamos, impossível ampliar ou reduzir os limites do conhecimento do interprete de modo ativo, o que o direito pode e deve fazer na esfera tributária é encontrar um equilíbrio ótimo para uma efetiva pacificação no âmbito tributário.

13.3.3 O necessário equilíbrio.

Numa visão apressada, poder-se-ia vislumbrar a ideia de que a necessária delimitação de cada critério da regra matriz de incidência tributária geraria um aumento no número de suportes físicos aos quais o interprete deveria analisar antes de elaborar a norma jurídica. Para evitar caminhos diversos do aqui proposto, desde já, cumpre esclarecer que a precisão técnica não se vincula a uma necessária produção em massa de leis tributárias.

Atualmente o ordenamento jurídico tributário pátrio está repleto de veículos normativos esparsos nos mais diversos entes legiferantes e a confusão na elaboração de uma norma jurídica a ser aplicada num caso concreto demanda trabalho muitas vezes hercúleo no objetivo de sistematizar todos estes mandamentos para que a construção normativa que se imponha à situação fática seja aquela que o sistema prescreva, e mais, que esta mesma sistematização seja feita por cada aplicador em cada canto que a lei tributária irradie seus efeitos.

¹¹⁵ XAVIER, Alberto. O princípio da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Ed. Revista dos tribunais, 1978. Pág. 9

É fato que isso não ocorre.

Expressão disso são os tribunais, sejam eles judiciais ou administrativos estejam também abarrotados de demandas que contém discussões das mais variadas fundadas no mesmo suporte físico e que, quando levado em conta um ou outro regramento do sistema, ou ainda, entendendo que na abertura semântica do texto cambem mais de um entendimento, estes discursos possíveis se contrapõe levando a insegurança jurídica e, mais do que isso, implicando na ineficiência do próprio direito.

Conflitos interpretativos sempre irão haver, entretanto, como já muito defendido aqui, a legalidade tributária não permite a ampla abertura semântica que observamos nas leis que regem o nosso sistema e, conseqüentemente, ampliam o caráter legiferante no direito tributário em face da não aplicação de uma técnica correta na elaboração dessas leis.

A complexidade da legislação tributária é fato. A tributação, quando exagerada, em qualquer dos seus aspectos, acaba sendo um empecilho ao desenvolvimento econômico do Estado¹¹⁶. De modo a equalizar esta complexidade o contribuinte acaba tendo um grande custo de conformidade, tanto para entender o que deve pagar, como deve pagar, quando deve pagar e, posteriormente, ainda sofrer com infrações em face de alterações interpretativas sem qualquer alteração no suporte físico.

A solução para este imbróglio é a mesma apontada por Adam Smith, clareza e objetividade.

Humberto Ávila, citando Joseph Raz, segue o mesmo sentido da clareza quanto aos mandamento e acaba indo mais além, a clareza tem de estar dentro do conhecimento daqueles a quem ela pretende dirigir:

“Se o direito serve para guiar as pessoas, elas devem ter condições de saber o que ele significa. Por isso o seu

¹¹⁶ CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Reserva de densificação normativa da lei para preservação do princípio da legalidade. In: Princípio da legalidade. Rio de Janeiro: Forense, 2009. Pág. 229

sentido deve ser claro, porquanto um direito ambíguo, vago, obscuro ou impreciso termina por enganar ou por confundir pelo menos aqueles que desejam ser guiados por ele.”¹¹⁷

Famoso o brocardo muito utilizado entre os juristas que “*clara non sunt interpretanda, interpretatio cessat in claris*” nada mais se demonstra como uma visão utópica da interpretação. Ora, para o intérprete perceber que determinado suporte físico é claro e objetivo ele necessariamente deverá interpretá-lo.

Júlio M. de Oliveira, ao tratar do assunto da interpretação de normas claras, descreve que:

“A interpretação não é uma opção do intérprete em face de uma norma ser mais ou menos clara. Aliás, esse juízo de clareza ou indeterminação já é um ato de interpretação. O processo de interpretação é via única para se construir a norma jurídica.”¹¹⁸

Então, o que significa ser claro e objetivo e qual a interferência da interpretação nestes suportes físicos, já que para se atribuir sentido a determinado texto se faz necessária a interpretação?

A negativa da interpretação é uma negativa da própria comunicação e, como consequência, do próprio direito que se põe como um sistema comunicacional.

Neste sentido, a elaboração normativa com um conteúdo semântico bem delimitado é primordial para o direito atingir, de modo mais eficaz, a pacificação social e, ao nosso entender, tal entendimento se mostra possível com a elaboração de standards jurídicos.

¹¹⁷ RAZ, Joseph. The rule of law and its virtue (1977)”, In: The authority of law. Essays on law and morality. Oxford: Oxford, 1979. P. 214 *apud* ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2016. Pág. 339

¹¹⁸ OLIVEIRA, Júlio M. de. O princípio da legalidade e sua aplicabilidade ao IPI e ao ICMS. São Paulo: Quartier Latin, 2006. Pág. 25

Os standards jurídicos nada mais são do que a delimitação de conceitos com base nos usos de determinado termo, seja ele pela lei ou pela jurisprudência. Ou seja, o standard jurídico é critério de instrumentalização da clareza e objetividade do discurso legislativo.

Na doutrina dois autores utilizam-se deste termo com conceitos parecidos, Gerd Rothmann e Scott Shapiro.

O primeiro conceitua o standard jurídico como um critério de avaliação das relações jurídicas concretas que exprime a conduta social média e deriva ou da lei ou da jurisprudência¹¹⁹. Ao discorrer sobre o tema, o jurista faz entender que o standard jurídico teria dupla face, tanto de ofertar uma maior margem de arbítrio ao juiz, como seria o seu limitador, incabível inovação já que se determina ao juiz o critério de avaliação do caso particular.¹²⁰

Em linha semelhante, Scott Shapiro entende que o valor da legalidade está no standard jurídico e é este, por meio do seu caráter geral, prospectivo, claro, consistente satisfativo, estável, promulgado e aplicável¹²¹, que possibilita aos membros da comunidade de prever a atividade estatal e planejar a sua vida¹²². Este entendimento de Shapiro também é entendido como a planificação do direito, ou seja, o estabelecimento de planos para que o direito se efetive, desta maneira, tanto o ente legiferante saberia o objetivo final da norma como o cidadão teria de modo claro os propósitos legais podendo assim se planejar.

Ambos os conceitos aqui trazidos se mostram como instrumentos de limitar a interpretação buscando a utilização de conceitos claros e objetivos, cognoscíveis pela generalidade da comunidade e preferencialmente já disciplinado na lei ou na jurisprudência.

¹¹⁹ ROTHMANN, Gerd Willi. O standard jurídico, In: Enciclopédia Saraiva de Direito. São Paulo: Saraiva. 1977. Pág. 491

¹²⁰ ROTHMANN, Gerd Willi. O standard jurídico, In: Enciclopédia Saraiva de Direito. São Paulo: Saraiva. 1977. Pág. 495

¹²¹ SHAPIRO, Scott. Legality. Cambridge: Harvard University Press. 2013. Pág. 394

¹²² SHAPIRO, Scott. Legality. Cambridge: Harvard University Press. 2013. P. 395

Estes critérios se propõem a dar certeza nas relações entre o fisco e o contribuinte, de modo a evitar alargamento ou restrições semânticas indevidas e firmando a independência e harmonia entre os Poderes que sustentam o Estado Democrático de Direito.

Exemplo da utilização deste critério pode ser encontrado na clássica conceituação constitucional da renda. Pode-se dizer que a nossa constituição não traz elementos claros para a delimitação do que seria renda, entretanto, já havia um conceito delimitado inserido no Código Tributário Nacional e foi este o conceito adotado na Constituição, baseando-se em lei preexistente.

Por outro lado, podemos trazer a grande divergência sobre os conceitos de receita e faturamento quando da edição da lei nº 9.718/98 que deu novo conceito ao termo faturamento. Após grandes debates e de maneira não unanime, julgou inconstitucional o aludido alargamento do conceito, nos termos do Recurso Extraordinário nº 357.950.

Desta feita, pretende-se demonstrar que quando mais precisa a delimitação semântica do conteúdo normativo dos critérios da Regra Matriz de incidência tributária, menos serão os conflitos. Mais do que um esforço legislativo, a obediência da limitação semântica há de ser entendida como um dever, não só do legislador, mas também de todos os sujeitos competentes, sejam eles competentes para lançar o tributo como para julgar a sua incidência ou não sobre determinado fato.

Conclusões

A proposta de pesquisa que delimitamos teve sua conclusão com a elaboração de requisitos que determinam o conteúdo da legalidade tributária aplicada aos elementos da Regra Matriz de Incidência Tributária.

O estudo se restringiu apenas aos veículos normativos que criam ou majoram a carga tributária impondo para eles três requisitos, quais sejam o requisito da forma, este compreendido como o fluxo de positivação que o texto legal deve cumprir; a legalidade como validade, sendo este um requisito do próprio sistema já que no direito não é cabível contradições, todas as normas devem se adequar e compatibilizar, portanto, ao analisarmos as normas sob o aspecto da legalidade devemos analisar também a possível existência dessas contradições, por isso que a validade entre as normas de mesma hierarquia se mostrou como um requisito importante.

Por fim, suscitou-se a legalidade como um limitador semântico, como forma intranormativa, onde a adoção de termos precisos, bem como a sua interpretação por parte do utente do direito se delimita como requisito fundamental para a estabilização das condutas de modo a diminuir os ruídos comunicacionais e a conseqüente judicialização do direito tributário tendo com fundamento a legalidade.

Referências

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2010

ARAUJO, Clarice von Oertzen de. Incidência jurídica: teoria e crítica. São Paulo: Noeses. 2011

ATALIBA, Geraldo. República e Constituição. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª Edição. São Paulo: Malheiros. 2012

ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 3ª ed. São Paulo: Malheiros. 2015.

ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 4ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BECCARIA, Cesare. Dos delitos e das penas. 2ª ed. 9ª reimpressão. São Paulo: Martin clarete, 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do Direito Tributário. 6ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BOBBIO, Norberto. Direito e Poder. Tradução Nilson Moulin, São Paulo: Editora Unesp, 2008.

BOBBIO, Norberto. O positivismo Jurídico. São Paulo: Ícone, 2006.

BOBBIO, Norberto. Teoria da norma Jurídica. 4ª Ed. São Paulo: Edipro. 2008

BRITTO, Lucas Galvão de. *Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas*. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Lógica e Direito*. São Paulo: Noeses, 2016.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Princípio da Legalidade e densidade normativa. Rio de Janeiro: Lumen juris, 2016

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Constituição e Teoria da constituição. 7ª Ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CANTO, Gilberto Ulhoa canto. Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação e interpretação. RF, v. 267,

CAPPELETTI, Mauro. Juízes Legisladores?. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 1993.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Constructivismo Lógico Semântico como método de trabalho na elaboração jurídica. In Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Cristiano. Teoria da Decisão Tributária. São Paulo: Saraiva, 2013

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2013

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e método. 5ª Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a Forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados. In: Estudos em homenagem ao professor Gerd Willi Rothmann. São Paulo: Quartier Latin. 2001.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito. 3ª Ed. São Paulo: Noeses. 2013

CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Reserva de densificação normativa da lei para preservação do princípio da legalidade. In: Princípio da legalidade. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito tributário Brasileiro. 3ª E. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito tributário, Direito Penal e tipo. 3ª Ed. Ver, ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2018

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. Teoria geral dos direitos fundamentais. 2ª Ed. São Paulo: RT, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. Do poder à Função. In Princípios e limites da tributação. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008

GUASTINI, Riccardo. Das Fontes às Normas. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HART, H. L. O conceito de direito. São Paulo: Editora WWF Martins Fontes, 2009

HOBBSAWM, Eric. A era das revoluções. 38ª Ed. – Rio de Janeiro/São Paulo: Paz e Terra, 2017

KELSEN, Hans. O que é justiça. São Paulo: Martins Fontes, 1997

LINS, Robson Maia. Curso de direito tributário brasileiro. São Paulo: Noeses. 2019

LINS, Robson Mais. Considerações sobre o conceito de norma jurídica e a pragmática da comunicação da decisão judicial na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2014.

LUHMANN, Niklas. Law as a social system. Oxford: Oxford University, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Os Princípios Jurídicos da tributação na Constituição de 1988. 5ª Ed. São Paulo: Dialética. 2004

MAQUIAVEL, Nicolau. O Príncipe. São Paulo: Jardim dos Livros. 2007

MCNAUGHTON, Charles William. Hierarquia e sistema tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3ª Ed. 24ª tiragem. São Paulo: Malheiros. 2015.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. Curso de direito administrativo. 27ª ed. São Paulo: Malheiros. 2010

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Tratado de Direito Privado. Parte Geral. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970. V. 1

MONTESQUIEU, Barão de. O espírito das leis. São Paulo: Martins Fontes, 1993.

MOURA, Frederico Seabra de. Lei Complementar tributária. São Paulo: Quartier Latin. 2001.

OLIVEIRA, Júlio M. de. O princípio da legalidade e sua aplicabilidade ao IPI e ao ICMS. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PONTES DE MIRANDA. Comentários à constituição de 1967 com a emenda nº 1 de 1969, 2ª Ed., t. I, São Paulo: Ed. RT, 1973.

REALE, Miguel. Lições Preliminares de direito. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

ROBLES, Gregório. O direito como texto. Barueri: Manole. 2005

ROBLES, Gregorio. Teoria del Derecho. Vol. I. Ed. Civitas.

ROCHA, Sergio André. Da lei à decisão. Rio de Janeiro: Lumen juris. 2017

ROSS, Alf. Sobre el derecho y la justicia. 2ª ed. Buenos Aires: Eudeba, 1997

ROTHMANN, Gerd W.. O princípio da legalidade tributária. In Revista de Direito da universidade de São Paulo. N. 67. São Paulo, 1972.

ROTHMANN, Gerd Willi. O standard jurídico, In: Enciclopédia Saraiva de Direito. São Paulo: Saraiva. 1977.

SCHOUERI, Luís Eduardo. A Suave Perda da Liberdade. RDTA 18.

SCHWARCZ, Lilia Moritz; STARLING, Heloisa. Brasil: uma biografia. São Paulo: Companhia das letras, 2015

SHAPIRO, Scott. Legality. Cambridge: Harvard University Press. 2013

SMITH, Adam. A Riqueza das nações: uma investigação sobre a natureza e as causas da riqueza das nações. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2017.

TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 13 Ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

Tomé, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. 4ª Ed. São Paulo: Noeses. 2016

Tomé, Fabiana Del Padre. Contribuições para a seguridade social. 2ª Ed. Curitiba:> Juruá. 2016.

TOMÈ, Fabiana Del Padre. O resgate da Legalidade Tributária. In Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012

TOMÈ, Fabiana Del Padre. O resgate da Legalidade Tributária. In Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira. São Paulo: Noeses, 2012

VERGUEIRO, Camila Campos. Obrigação Tributária – O processo de positivação e as causas suspensivas da sua exigibilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2009

VILANOVA, Lourival. As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. São Paulo: Noeses, 2005.

Xavier, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil.

XAVIER, Alberto. O princípio da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: Ed. Revista dos tribunais, 1978

XAVIER, Alberto. Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação. São Paulo: editora Revista dos tribunais, 1978.

