



**FACULDADE DE DERECHO
UNIVERSIDADE DO PORTO
PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS – IPCP
DIREITO FISCAL
PROF^ª. DR^ª. GLÓRIA TEIXEIRA**

O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

LETÍCIA DANIELLE ROMANO

**Porto
2011**

SUMÁRIO

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS	3
2. O SENTIDO DO VOCÁBULO PRINCÍPIO	3
3. BREVE RELATO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA NA HISTÓRIA CONSTITUCIONAL BRASILEIRA.....	8
4. O FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ..	8
5. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA.....	12
6. CONCLUSÃO.....	15
7. BIBLIOGRAFIA	16

1. Considerações iniciais

Primeiramente, cumpre registrar que não se tem a pretensão de esgotar o tema tão amplo e debatido na doutrina e jurisprudência. O principal desafio deste ensaio será tecer as principais considerações sobre o princípio da legalidade tributária inserido na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Consigne-se, desde logo, que a somente a investigação e pesquisa sobre a origem do princípio da legalidade levar-nos-ia longe, fugindo do objetivo do presente trabalho.

Contudo, é imperioso destacar, desde já, que *princípio* é regra básica, implícita ou explícita que, por sua grande generalidade, ocupa posição de destaque no ordenamento jurídico e, por isso, vincula o entendimento e a boa aplicação, seja dos simples atos normativos, seja dos próprios mandamentos constitucionais.

Considerando a importância do tema, que sempre é atual, desenvolvemos este ensaio sempre voltado para a Constituição da República, enfocando a legalidade tributária à luz dos artigos 5º, inciso II e 150, inciso I.

2. O sentido do vocábulo princípio

O vocábulo *princípio* significa origem, início, começo ou momento em que se faz uma coisa pela primeira vez. Assim, *princípio* é o início ou o ponto que se considera como primeiro em uma extensão ou coisa¹.

Além disso, a palavra *princípio* está diretamente ligada à idéia de ponto de partida, de base, de fundamento, ou seja, de proposição básica ou de primeira verdade.

¹ MORAIS, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. 2.ed. rev. aumentada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 82.

Portanto, *princípios* de uma ciência são as proposições básicas, fundamentais, que constituem os alicerces ou os fundamentos da mesma. O *princípio* se apresenta como a verdade em que se funda um sistema de conhecimento, tida como primórdio ou primeira verdade².

Não são poucos os princípios que sustentam a ciência jurídica, que constituem o seu fundamento de validade. Bernardo Ribeiro, a propósito do tema leciona o seguinte:

*“Podemos dizer, assim, que os princípios jurídicos são as verdades tidas como iniciais, fundadas, reconhecidas como verdadeiras, tendo por referência a idéia do direito. Daí a doutrina conceituar esses princípios jurídicos como regras jurídicas. Princípio, assinala George Ripert, é a noção primeira que comanda um conjunto de regras. Princípio, no dizer de Paulo Barros Carvalho, “são linhas diretivas que informam e iluminam compreensão de segmentos normativos, imprimindo-lhes um caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas”. Os princípios gerais do direito são proposições, de natureza monovalente, informam as formulações jurídicas, valendo para todo o direito.”*³

Miguel Reale, por sua vez, sustenta que os princípios são *“enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a sua aplicação e integração, quer para a elaboração de novas normas”*⁴.

J. J. Gomes Canotilho destaca as diferenças existentes entre regra e princípios afirmando que:

“Os princípios interessar-nos-ão, aqui, sobretudo na sua qualidade de verdadeiras normas, qualitativamente distintas das outras categorias de normas, as regras jurídicas. As diferenças qualitativas traduzir-se-ão, fundamentalmente, nos seguintes aspectos: 1) os princípios são normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoantes os condicionalismos fácticos e jurídicos; as regras são normas que prescrevem imperativamente uma

² Idem, ibidem, p. 82.

³ MORAIS, Bernardo Ribeiro de, op. cit., p. 83.

⁴ Lições Preliminares de Direito. São Paulo: Saraiva, 5a. ed. 1978, p. 300.

exigência (impõe, permitem ou proibem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: applicable in all-or-nothing fashion) ; a convivência dos princípios é conflitual (Zagrebelsky); a convivência de regras é antinômica. Os princípios coexistem; as regras antinômicas se excluem-se; 2) conseqüentemente, os princípios, ao constituírem exigências de otimização, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à 'lógica do tudo ou nada'), consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale (tem validade), deve cumprir-se na exata medida de suas prescrições, nem mais nem menos; 3) em caso de conflito entre princípios, estes podem ser objetos de ponderação, de harmonização, pois eles contem apenas 'exigências' ou 'standards' que, em 'primeira linha' (prima facie), devem ser realizados; as regras contem 'fixações normativas' definitivas, sendo insustentável a validade simultânea de regras contraditórias; 4) os princípios suscitam problemas de validade e peso (importância, ponderação, valia); as regras colocam apenas questões de validade (se elas não são corretas devem ser alteradas)"⁵.

Maria Helena Diniz, apoiada nos ensinamentos de Miguel Reale, salienta que os princípios “*não são preceitos de ordem ética, política, sociológica ou técnica, mas elementos componentes do direito. São normas de valor genérico que orientam a compreensão do sistema jurídico, em sua aplicação e integração, estejam ou não positivadas*”⁶.

Como anota Paulo Bonavides, com a virada do pós-positivismo, as constituições promulgadas destacaram a hegemonia axiológica dos princípios, que foram convertidos em pedestal normativos sobre o qual assenta todo o edifício jurídico dos novos sistemas constitucionais⁷.

E arremata o ilustre jurista brasileiro afirmando que:

“A par da reviravolta antipositivista de Dworkin, num momento culminante para o advento do pós-positivismo, urge, tocante aos princípios, acompanhar a escalada e o desdobramento da doutrina, desde a tibieza inicial de Betti e Esser em reconhecer-

⁵ Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 5a. ed. Coimbra: Almedina, 1991, p. 171/172.

⁶ Compêndio de Introdução à Ciência do Direito. 14. ed. São Paulo: Saraiva, p. 462.

⁷ Curso de Direito Constitucional, op. cit., p. 237.

lhes a normatividade, até as posições mais recentes e definidas do constitucionalismo contemporâneo e seus precursores, que erigiram os princípios a categorias de normas, numa reflexão profunda e aperfeiçoada”⁸.

Os princípios tributários são verdades básicas e fundantes, que servem de apoio para a compreensão do sistema tributário brasileiro, que está subordinado a vários princípios previstos no artigo 145 e seguintes da Constituição da República Federativa do Brasil⁹.

⁸ Curso de Direito Constitucional, op. cit., p. 239.

⁹ Constituição da República Federativa do Brasil:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. § 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: I - será opcional para o contribuinte; II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; II - incidirão

José Afonso da Silva, divide os princípios constitucionais tributários em dois grandes grupos, a saber: *princípios gerais*, porque referem-se a todos os tributos e *princípios especiais*, os quais se referem a situações especiais¹⁰.

também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; III - poderão ter alíquotas: a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. § 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. § 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III. Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; IV - utilizar tributo com efeito de confisco; V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. § 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. § 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. § 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. § 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços. § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. § 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes; III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

¹⁰ *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 6a. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 370.

3. Breve relato do princípio da legalidade tributária na história constitucional brasileira

No ordenamento jurídico brasileiro, a idéia da instituição e cobrança de tributos já nasceu com a necessidade de lei, de maneira que o princípio da legalidade sempre esteve presente em nossas Constituições.

No Brasil, o princípio da legalidade tributária esteve previsto no sistema jurídico desde a Constituição Política do Império de 1824 (artigos 36, inciso I, e 171), na Constituição Federal de 28 de fevereiro de 1891 (artigo 72, § 30), na Constituição Federal de 16 de julho de 1934 (artigo 17, inciso VII), na Constituição Federal de 18 de setembro de 1946 (artigo 141, § 34), na Constituição Federal de 24 de fevereiro de 1967 (artigos 20, inciso I, 150, §§ 2º e 29), e na Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969 (artigos 19, inciso I, e 154, § 2º).

Atualmente, o princípio da legalidade está presente no artigo 150, inciso I, da Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988.

4. O fundamento constitucional do princípio da legalidade

Em sentido formal, legalidade é aquilo que está conformidade com a lei, sendo certo que esta é entendida como produto da vontade geral, abstrata, exercida através dos representantes escolhidos pelo povo, elaborada de acordo com o processo legislativo previsto na Constituição Federal.

Segundo Paulo Bonavides, a legalidade constitui garantia da liberdade: a legalidade é compreendida pois como a certeza que têm os governados de que a lei os protege ou de que nenhum mal portanto lhes poderá advir do comportamento dos

governantes, será então sob esse aspecto, como queria Montesquieu, sinônimo de liberdade.”¹¹

E de acordo com Ricardo Lobo Torres o tributo é o preço da liberdade:

“O tributo é o preço da liberdade, pois serve de instrumento para distanciar o homem do Estado, permitindo-lhe desenvolver plenamente as suas potencialidades no espaço público, sem necessidade de entregar qualquer prestação permanente de serviço ao Leviatã. Por outro lado, é o preço pela proteção do Estado consubstanciada em bens e serviços públicos, de tal forma que ninguém deve se ver privado de uma parcela de sua liberdade sem a contrapartida do benefício estatal(...) O tributo pode implicar opressão da liberdade, se o não contiver a legalidade. Daí por que se atribui tanta importância à legalidade na meditação sobre a liberdade nos albores do Estado de Direito”¹²

O princípio da legalidade tributária tem sede e foro na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, colocando-o na categoria de princípio fundamental em seus artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, como se lê abaixo:

“Art. 5º. 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 seguintes termos:

II - Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

“Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça”¹³.

De acordo com o princípio da legalidade, o cidadão só está obrigado a fazer aquilo que está previamente previsto em lei devidamente aprovada pelo órgão

¹¹ *Ciência Política*. 6ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 115.

¹² *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume III. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 4.

¹³ www.planalto.gov.br - Acesso em 24 nov. 2011.

competente, ou seja, com a devida observância do processo legislativo constitucional. E mais, o princípio da legalidade objetiva combater o poder arbitrário do Estado, consistindo para o cidadão/contribuinte verdadeira proteção.

Retira-se daí que somente o povo pode tributar a si mesmo, isto é, é o próprio povo autoriza seus representantes eleitos a elaborarem leis e, através delas, criar tributos¹⁴.

Alexandre de Moraes sustenta que o princípio da legalidade mais se aproxima de uma garantia constitucional do que de um direito individual, pois não tutela nenhum bem da vida, mas assegura ao particular a prerrogativa de repelir ordens que lhe sejam impostas por uma outra via que não a da lei¹⁵.

Victor Uckmar também entende que o princípio da legalidade é uma maneira de deter a fúria arrecadadora do Estado, ao salientar que:

“Algumas Constituições – dentre elas a atualmente em vigor no Brasil -, para limitar o gravame fiscal, dispõem que no curso do ano não podem ser aplicados tributos em acréscimo àqueles previstos na lei orçamentária”¹⁶.

Não se pode falar sobre o princípio da legalidade sem entrelaçá-lo com o Estado de Direito. Comentando sobre o princípio da legalidade e sobre o Estado de Direito, Celso Antônio Bandeira de Mello afirma:

“Seja em face dos princípios informadores do Estado de direito, seja ao lume das disposições constitucionais, seja perante lições doutrinárias, resultam claros alguns postos a saber: No Estado de Direito, tanto por razões de segurança jurídica, quanto para a defesa da igualdade de todos os membros do corpo social, como pelo que resulta do princípio da legalidade, ninguém pode sofrer restrição de direito e muito menos ser sancionado senão em virtude de norma legal anteriormente editada; Na conformidade do Texto Constitucional, só a lei pode impor ou proibir alguém de

¹⁴ ALEXANDRINO, Marcelo & PAULO, Vicente, Direito Tributário na Constituição e no STF, Teoria, Jurisprudência e 160 questões.2. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2000, p. 40.

¹⁵ Direito Constitucional, 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 62.

¹⁶ Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário, 2^a. ed. Tradução e notas ao Direito brasileiro, Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 54.

fazer ou deixar de fazer alguma coisa, cabendo à administração única e exclusivamente executar o que já conste de norma legal; A regra para os particulares é a liberdade de ação, de tal sorte que disposição administrativa, regulamentar ou concreta, não pode inverter tal princípio, cuja contrição só de lei pode resultar. Ato administrativo concreto algum, tem o poder jurídico de impor à liberdade de atuação dos particulares, restrições ou limitações fora das hipóteses já dantes abstratamente previstas, de tal sorte que “ninguém pode ser sancionado por conduta que não tenha sido previamente caracterizada de modo suficiente”, como comportamento proibido”¹⁷.

José Crettela Júnior sobre o tema ressalta que: *“consubstancia o princípio da legalidade nas seguintes proposições: (a) num Estado de Direito, ou seja, que se admite seja governado pelo direito, nenhuma autoridade pode tomar decisão individual que não se contenha nos limites fixados por uma disposição geral, isto é, por uma lei no sentido material; (b) para que um país possua um Estado de Direito é preciso que nele exista uma alta jurisdição, que reúna as qualidades de independência, imparcialidade e competência, diante da qual possa ser apresentado recurso de anulação contra decisão que viole ou pareça ter violado o direito. Nenhum ato jurídico é válido a não ser que seja conforme às regras editadas pelo Estado. Nenhuma autoridade de nenhum dos poderes pode tomar decisões que contrariem normas válidas do sistema jurídico em que se encontram. Mesmo a mais alta autoridade deve suportar a lei que editou, até que seja derogada por outra mais recente”¹⁸.*

Almiro do Couto e Silva afirma que atualmente é entendimento pacífico de que a noção de Estado de Direito possui dois aspectos: o material e o formal. Sob o aspecto material, temos como bases/fundamentos do Estado de Direito a idéia de justiça e segurança jurídica. Sob o aspecto formal, destaca como componentes fundamentais: a) um sistema de direitos e garantias fundamentais; b) a divisão harmônica dos poderes do Estado, com existência de um sistema que limite cada poder, o chamado freios e

¹⁷ Regulamento e Princípio da Legalidade. Revista de Direito Público. Revista dos Tribunais. São Paulo. Volume 96, p. 45.

¹⁸ Dicionário de Direito Administrativo. São Paulo: Forense. 4^a. ed. p. 279.

contrapesos; c) a legalidade da Administração Pública; d) a proteção da confiança que os cidadãos tem de que o Estado obedecerá e respeitará as leis¹⁹.

5. O princípio da legalidade tributária

No direito tributário brasileiro, o princípio da legalidade assegura essencialmente a exigência de auto-imposição, isto é: os cidadãos, por meio de seus representantes, determinam a repartição da carga tributária, e, conseqüentemente, os tributos podem ser exigidos dos mesmos²⁰.

De acordo com a Constituição Federal brasileira (artigos 5º, inciso I, 150, incisos II e III, *a*, IV), a lei tributária deve ser geral, abstrata, igual para todos, irretroativa e não confiscatória.

Além disso, a norma tributária detém peculiaridades especiais, ou seja, deve prever a hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativos e passivos, suas base de cálculo e alíquotas. Desta maneira, o Executivo não poderá criar ou inovar em matéria fiscal, nem mesmo por delegação legislativa, sob pena de violar a Constituição.

Roque Antonio Carrazza, citando a lição de Paulo de Barros Carvalho, não discrepa desse entendimento senão vejamos:

“Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo ela mesma, desenhar a plenitude da regra matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos complementem o perfil dos tributos. É o que acontece com diplomas normativos que autorizam certos órgãos da Administração Pública Federal a expedirem normas que dão acabamento à figura tributária concebida pelo legislador ordinário. Mesmo nos casos em que a Constituição dá ao Executivo federal a

¹⁹ Princípios da Legalidade da Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. Revista de Direito Público, Revista do Tribunais: São Paulo, 1987, v. 84, p. 46.

²⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16a. ed. São Paulo: Malheiros. p. 219.

prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas, como no Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), tudo se faz dentro de limites que a lei especifica”²¹.

Portanto, somente a lei pode criar deveres instrumentais tributários, dispor sobre pagamento dos tributos, competência administrativa dos órgãos e repartições que irão lançá-lo, cobrá-los e fiscalizá-los, assim como descrever infrações tributárias com a imposição de sanções.

Nesse sentido, entende Alberto Nogueira com base nos ensinamentos de Geraldo Ataliba:

“O princípio da legalidade decorre dos princípios fundamentais do estado constitucional e de direito, sendo exigência elementar e natural do sistema constitucional vigente. Foi, entretanto – expressamente, para obviar dúvidas – sancionado pelo constituinte, no art. 141, §§ 2º e 34. Não se limita, pois, a lei a estabelecer o tributo, mas regula a relação tributária em todos os seus elementos e em todo seu desenvolvimento, determinando com precisão máxima os casos nos quais o imposto é devido, as pessoas obrigadas ao pagamento, o montante deste, os modos e formas de lançamento e recolhimento. (Ataliba, 1968, p. 153-154)”²².

Resulta daí que o princípio da legalidade constitui garantia constitucional do contribuinte, limitando o poder de tributar da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, ou seja, tais entes não poderão exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça²³.

Por outro lado, afirmar que o tributo deve ser instituído por lei, significa dizer que deve ser consentido, tendo em vista que os legisladores, autênticos representantes do povo, criam leis que vão invadir o seu patrimônio particular retirando parte dos bens para satisfazer as necessidades coletivas²⁴.

²¹ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16^a. ed. São Paulo: Malheiros. p. 217/218.

²² NOGUEIRA, Alberto. *Os Limites da Legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito Fisco X Contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*, 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 25.

²³ CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, op. cit., p. 218.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 16 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 34.

Outrossim, o princípio da legalidade serve de balizador para a segurança jurídica dos contribuintes, que só estão obrigados a pagar o tributo que está expressamente previsto em lei.

O princípio da legalidade alcança todos os tributos, abrangendo os impostos, taxas e as contribuições de melhoria, como também estão submetidos ao mencionado princípio os empréstimos compulsórios, os impostos extraordinários, as contribuições parafiscais e as demais contribuições²⁵.

A lei tributária deve conter a descrição minuciosa do fato imponible, como também o fundamento da conduta da administração fazendária, bem como o critério de decisão no caso concreto, de modo que através de um processo silogístico (premissa maior a lei, premissa menor os fatos) possa chegar-se à correta exação.

O princípio da legalidade tributária possui tipicidade fechada, sendo *numerus clausus*, o que impede o administrador fazendário de usar a analogia para criar ou aumentar tributos.

A lei tributária deve conter todos os elementos para a identificação do fato imponible, ficando vedado qualquer avaliação pessoal do agente administrativo, assim como uma análise discricionária do fato, para entrar no patrimônio do contribuinte. Igualmente, é vedado ao Judiciário utilizar-se da analogia para criar ou aumentar tributos²⁶.

Não se admite, ainda, a utilização da analogia *in pejus*, a fim de criar tipos penais ou novas sanções, além das já instituídas pelo legislador. O princípio da estrita legalidade impede, também, a condenação do contribuinte por indícios, presunções ou ficções²⁷.

Cumprir destacar que o moderno Direito Tributário têm feito uma nova leitura do princípio da legalidade, afirmando que é necessário compreender que, no Estado

²⁵ CARRAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, op. cit., p. 218.

²⁶ Idem, ibidem. p. 200.

²⁷ Idem, ibidem. p. 229.

Democrático de Direito, a interpretação do referido princípio compreende não só a lei, mas também os direitos fundamentais, como leciona Alberto Nogueira:

“Temos então que, em decorrência, a lei tributária (e com maior razão a exigência tributária, seja a referente a tributo, seja a relativa às chamadas obrigações acessórias) deve respeitar não apenas os preceitos constitucionais (no sentido meramente normativo, ou seja, de regras formais) mas – e principalmente – os princípios consagrados de forma expressa ou implícita no regime (notadamente o regime democrático e social)(...)Em suma, para a verificação da legalidade, em cada caso, cumpre indagar se as leis tributárias e os atos administrativos editados para aplicá-los atendem aos preceitos constitucionais nos seus abrangentes aspectos de forma e conteúdo (substância). Não se trata – fique isso bem claro- de um novo plano de legalidade, mas de adequação das normas e exigências tributárias ao quadro de valores pertinentes ao vigente regime constitucional”²⁸.

6. Conclusão

No direito brasileiro, o princípio da legalidade está inserido de maneira expressa na Constituição da República de 1988, em obediência ao denominado Estado Democrático de Direito, sendo expresso o artigo 150, inciso I, da Constituição da República, ao estabelecer que todo o tributo só pode ser criado ou aumentado em virtude de lei.

Nas palavras de Bernardo Ribeiro, o princípio da legalidade tributária é decorrência do Estado Constitucional, do Estado de Direito, onde há a integral defesa do império da lei²⁹.

A finalidade do princípio da legalidade é impedir que o Estado interfira na esfera do patrimônio do particular criando-lhe encargos financeiros em nome da satisfação dos interesses públicos coletivos.

²⁸ NOGUEIRA, Alberto. Os Limites da Legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito: Fisco X Contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa, op. cit., p. 30.

²⁹ Compêndio de Direito Tributário. 2^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 94.

Da mesma maneira, o princípio da legalidade tem como finalidade proteger o cidadão/contribuinte contra as arbitrariedades do Estado. Isto porque, se desejar interferir na esfera do particular, o Estado somente poderá fazê-lo através de lei, que deverá seguir as regras do processo legislativo estabelecidas na Constituição da República.

Por fim, cumpre consignar que o princípio da legalidade tributária proveniente do Estado Democrático de Direito, quando corretamente aplicado, produz justiça fiscal, segurança jurídica, igualdade e respeito aos direitos humanos. Entretanto, se mal empregado, o referido princípio constitui-se em arbítrio legalizado e injustiça positivada.

7. Bibliografia

ALEXANDRINO Marcelo & PAULO, Vicente, *Direito Tributário na Constituição e no STF, Teoria, Jurisprudência e 160 questões*. 2^a. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2000.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 7a. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. *Ciência Política*. 6^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 5^a. ed. Coimbra: Almedina, 1991.

CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16^a. ed. São Paulo: Malheiros. 2001.

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. 14^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

JÚNIOR, José Crettela. *Dicionário de Direito Administrativo*. 4a. ed. São Paulo: Forense.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 16a. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Regulamento e Princípio da Legalidade*. *Revista de Direito Público*. volume 96. São Paulo : Revista dos Tribunais.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 3a. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*, 2a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

NOGUEIRA, Alberto. *Os Limites da Legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito Fisco X Contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. 2ª. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 5a. ed. São Paulo: Saraiva, 1978.

SILVA, Almiro do Couto e. *Princípios da Legalidade da Administração Pública e da Segurança jurídica no Estado de Direito Contemporâneo*. Volume 84. *Revista de Direito Público*. São Paulo: Revista do Tribunais, 1987.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal*. 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. volume III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, 2ª. ed. Tradução e notas ao Direito brasileiro, Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.