

ADELÚCIA MIRANDA DO AMARAL

**PRINCÍPIO DA LEGALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA:  
ASPECTOS RELEVANTES**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário, sob orientação do Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA

SÃO PAULO - 2007

## **BANCA EXAMINADORA**

---

Orientador: Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho

---

1º Examinador:

---

2º Examinador:

Autorizo, exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta Dissertação por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos.

**Assinatura:** \_\_\_\_\_

**Local e Data:** \_\_\_\_\_

## **AGRADECIMENTOS**

Em primeiro lugar, a Deus, pelo dom da vida.  
Ao depois, à Aline, minha filha, e ao Dionízio, meu marido, pela paciência, compreensão e apoio essenciais à realização deste sonho.  
Em especial, agradeço ao Prof. Paulo de Barros Carvalho, por acreditar no meu potencial, permitindo-me sua preciosa orientação.  
Agradeço ainda às amigas Ana Amélia e Eliane, que desde o início do mestrado estiveram ao meu lado de forma incontestante.

Dedico este trabalho ao meu pai, José, e à minha mãe, Anna, os verdadeiros pilares da minha existência, que desde muito cedo me ensinaram, entre muitos outros valores, a relevância do aprendizado e do conhecimento.

**ADELÚCIA MIRANDA DO AMARAL**  
**PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA:**  
**ASPECTOS RELEVANTES**

**RESUMO**

O objeto deste trabalho consiste na análise de aspectos relevantes ao princípio da legalidade em matéria tributária. Para tanto, inicialmente, tratamos do sistema jurídico de direito positivo, enquanto objeto de estudo da Ciência do Direito, a ser percorrido pelo jurista no processo de sua interpretação e da conseqüente construção das normas jurídicas.

Considerando que o princípio da legalidade é um dos instrumentos constitucionais de garantia dos direitos do contribuinte, analisamos os aspectos relevantes ao tema dentro do sistema jurídico constitucional brasileiro, com ênfase no subsistema constitucional tributário, fundados que são nos valores consagrados pela Constituição Federal de 1988, enquanto Estado Democrático de Direito. Analisamos também o fenômeno da recepção dos textos jurídicos positivados sob a égide do ordenamento anterior diante da nova ordem jurídica brasileira.

Diante do princípio da legalidade, analisamos alguns aspectos relativos ao lançamento tributário, em especial o denominado lançamento por homologação.

Ao final, são apresentadas, de forma sumariada, as conclusões que se podem inferir das asserções apresentadas.

**Palavras-chave:** Direito; Princípios; Legalidade; Tributário.

**ADELÚCIA MIRANDA DO AMARAL**  
**PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA:**  
**ASPECTOS RELEVANTES**

**ABSTRACT**

The object of this study consists in the analysis of the aspects concerning to the principle of legality within the tributary matter. Therefore we initially argued about the positive rights' juridical system, as far as an object of study of the Science of Law, to be pursued by the jurist during its interpretation process and its consequential making of juridical norms.

By considering that the principle of legality is one of constitutional instruments to warrant taxpayers' rights, we analyzed the concerning aspects within the Brazilian constitutional juridical system, emphasizing the tributary' constitutional subsystem, as supported by crowned values under the Federal Constitution of 1988, whereas Democratic State of Law. We also analyzed the juridical texts reception phenomenon stated under the former ordainment's shields in light of the new Brazilian juridical order.

In the face of the principle of legality we analyzed some concerning aspects of tributary duties, specially the homologated duty.

To the end, the conclusions that were able to be drawn from the presented assertions are shown in a shortened manner.

**Keywords:** Law; Principle; Legality; Tributary.

## SUMÁRIO

|   |     |
|---|-----|
| INTRODUÇÃO .....  | 11  |
| 1. O DIREITO .....  | 13  |
| 1.1. Direito .....  | 13  |
| 1.2. Sistema Jurídico .....   | 18  |
| 1.2.1. Ciência do Direito e direito positivo – distinção necessária. ....     | 20  |
| 1.2.2. Sistema de direito positivo .....                                      | 22  |
| 1.2.2.1. Linguagem do direito positivo.....                                   | 25  |
| 1.2.3. Sistema de direito positivo – validade de seus elementos .....         | 26  |
| 1.3. Interpretação do Sistema Jurídico .....                                  | 28  |
| 2. HIERARQUIA DAS NORMAS .....  | 34  |
| 2.1. Normas – conceito .....  | 34  |
| 2.2. Normas de estrutura e normas de comportamento .....                      | 36  |
| 2.2.1. As Fontes do Direito .....   | 39  |
| 2.3. Normas em sentido formal e normas em sentido material .....              | 45  |
| 2.4. A hierarquia dos veículos introdutórios de normas jurídicas .....        | 49  |
| 2.5. Princípios – conceito e a posição privilegiada na hierarquia .....       | 53  |
| 2.5.1. Conceito.....  | 53  |
| 2.5.2. Posição dos Princípios na Hierarquia das Normas Jurídicas.....         | 57  |
| 3. A CONSTITUIÇÃO FEDERAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO... 60            |     |
| 3.1. Poder Constituinte .....   | 60  |
| 3.2. Constituição.....  | 63  |
| 3.3. A Constituição Federal de 1988 .....                                     | 66  |
| 3.3.1. A Recepção dos textos anteriores à nova ordem .....                    | 70  |
| 3.3.2. O Código Tributário Nacional.....                                      | 72  |
| 3.4. Os princípios no Estado Democrático de Direito .....                     | 73  |
| 4. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO .....              | 76  |
| 4.1. Princípio da Legalidade .....  | 76  |
| 4.2. Princípio da Legalidade no âmbito do Direito Tributário .....            | 78  |
| 4.2.1. Princípio da Reserva da Lei Formal.....                                | 81  |
| 4.2.2. Princípio da Tipicidade em matéria tributária.....                     | 84  |
| 4.3. O Princípio da reserva da lei formal no Código Tributário Nacional ..... | 88  |
| 4.4. Medida Provisória em matéria tributária .....                            | 90  |
| 4.4.1. A figura do antigo Decreto-lei .....                                   | 94  |
| 5. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....                    | 97  |
| 5.1. O princípio da legalidade na atuação da Administração Pública .....      | 97  |
| 5.2. O Ato Administrativo – conceito e requisitos de validade .....           | 100 |
| 5.2.1. Atos vinculados e atos discricionários .....                           | 102 |
| 5.3. Ato normativo do Poder Executivo – poder regulamentar .....              | 105 |
| 6. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO: BREVE ANÁLISE .....                               | 109 |
| 6.1. Crédito Tributário.....  | 109 |
| 6.2. O Lançamento Tributário.....   | 111 |
| 6.2.1. Modalidades de Lançamento.....   | 116 |
| 6.2.1.1. Lançamento por declaração .....                                      | 116 |
| 6.2.1.2. Lançamento de ofício .....   | 117 |
| 6.2.1.3. Lançamento por homologação .....                                     | 118 |
| 6.3. Os elementos e especificidades do “lançamento por homologação” .....     | 118 |

|  |     |
|--|-----|
| 6.3.1. Dificuldades verificadas no lançamento por homologação .....                        | 121 |
| 6.3.2. O Princípio da Legalidade e o Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984<br>..... | 126 |
| CONCLUSÕES .....   | 133 |
| BIBLIOGRAFIA .....   | 139 |

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo a análise de aspectos relevantes ao princípio da legalidade no âmbito do Direito Tributário.

A escolha do tema se fez tendo-se em vista que o direito, como conjunto de normas jurídicas vigentes em determinado momento histórico de uma nação, existe para alcançar valores que esta sociedade, em uma Democracia, elegeu como suficientes e competentes para lhe garantir direitos e liberdades individuais e, dessa forma, alcançar a justiça e a segurança jurídica.

Para esta análise, consideramos importante a compreensão do sistema jurídico, bem como de determinados institutos que lhe são pertinentes, tudo visando à fundamentação de nosso pensamento.

Assim, no primeiro capítulo, nosso estudo consistirá na análise do direito positivo, como conjunto de enunciados prescritivos, distinguindo-o da Ciência do Direito, que o estuda, distinguindo-se também a linguagem de ambos. Ainda nesse capítulo, verificamos a tarefa do jurista na interpretação do sistema jurídico do direito positivo.

No capítulo II, verificaremos os conceitos de norma jurídica, a estrutura hierárquica das leis, bem como a fundamentação do ordenamento jurídico brasileiro, situando nessa hierarquia a posição privilegiada dos princípios, como os pilares de nosso ordenamento, necessários no processo de sua interpretação para a validade de instrumentos normativos infraconstitucionais e infralegais.

No terceiro capítulo, trabalhamos com a Constituição Federal como a nova ordem jurídica implantada em 05 de outubro de 1988, o Estado Democrático de

Direito, e à recepção de textos jurídicos vigentes sob a égide do ordenamento anterior e seus fundamentos.

O quarto capítulo refere-se especificamente ao princípio da legalidade no âmbito do Direito Tributário, em que analisaremos as diversas colocações doutrinárias sobre o tema, em especial os princípios da reserva de lei formal e da tipicidade em matéria tributária. Nesse capítulo, também, analisaremos a figura da medida provisória em matéria tributária e seu antecessor – o instrumento decreto-lei.

No capítulo V trataremos do princípio da legalidade na atuação da Administração Pública, por meio dos atos administrativos, em especial diante do poder regulamentar do Poder Executivo.

O capítulo VI faz uma breve análise do lançamento tributário como a atividade administrativa que coloca dentro do sistema uma norma individual e concreta no momento de aplicação da norma tributária da regra matriz de incidência do tributo. Nesse ponto, analisaremos o denominado lançamento por homologação, perquirindo sobre a possibilidade ou não de as declarações feitas pelo contribuinte em cumprimento do dever instrumental prescrito no artigo 150 *caput* do Código Tributário Nacional terem os mesmos efeitos do lançamento, a teor do disposto no artigo 142 do mesmo diploma legal.

Ao final, diante das conclusões de cada um dos tópicos, analisamos algumas decisões judiciais que tratam do tema, fundamentando-as em instrumentos normativos que nos parecem incompatíveis com o sistema jurídico brasileiro, apontando os diversos posicionamentos doutrinários existentes. Diante da divergência doutrinária que o tema apresenta, não é objetivo deste trabalho esgotá-lo e sim ampliá-lo, elevando a posição dos princípios dentro do sistema jurídico.

## 1. O DIREITO

### 1.1. Direito

É comum nos indagarmos sobre o que é o direito, por isso nosso ponto de partida neste trabalho será a verificação do termo “direito” a partir das diversas significações da palavra e da importância do seu conhecimento.

Em verdade, o estudo sobre o direito se nos afigura de alta relevância, pois, ao mesmo tempo em que é instrumento de proteção, também o é de dominação. Esta é uma das preocupações dos estudiosos sobre o tema, como nos mostram as palavras de Tércio Sampaio Ferraz Jr.<sup>1</sup>:

“o direito, de um lado, protege-nos do poder arbitrário, exercido à margem de toda regulamentação, salva-nos da maioria caótica e do tirano ditatorial, dá a todos oportunidades iguais e, ao mesmo tempo, ampara os desfavorecidos. Por outro lado, é também um instrumento manipulável que frustra as aspirações dos menos privilegiados e permite o uso de técnicas de controle e dominação que, por sua complexidade, é acessível apenas a uns poucos especialistas.”

Relativamente ao significado do termo “direito” Nicola Abbagnano<sup>2</sup> assim aduziu:

“em sentido geral e fundamental, a técnica da coexistência humana, isto é, a técnica que visa a possibilitar a coexistência dos homens. Como técnica, o D. se concretiza em conjunto de regras (nesse caso leis ou normas), que têm por objeto o comportamento inter-subjetivo, ou seja, o comportamento dos homens entre si.”

Visto o direito como técnica (instrumento, meio) de alcance da pacífica convivência entre os homens, percebe-se que está presente em todas as

---

<sup>1</sup> Tércio Sampaio Ferraz Jr., *Introdução ao Estudo do Direito*, p. 31.

<sup>2</sup> Nicola Abbagnano, *Dicionário de Filosofia*, p. 328 a 338.

sociedades. Desde a mais rudimentar até a mais civilizada, todas as sociedades possuem regras que possibilitam a coexistência entre os seus membros.

Tárek Moysés Moussallem<sup>3</sup>, ao discorrer sobre “fontes do direito” na importante obra em homenagem a Paulo de Barros Carvalho sob a coordenação de Eurico Marcos Diniz de Santi (*Curso de Especialização em Direito Tributário*), nos mostra quão árdua é a tarefa de conceituar o direito dadas as diversas formas em que ele é empregado no uso corrente. Para tal desiderato, o autor nos indica os elementos necessários ao conhecimento – sujeito, objeto, percepção e proposição –, evidenciando que o direito pode se encaixar em quaisquer desses quatro elementos.

Dessa forma, o primeiro passo para essa verificação do “direito” é o esclarecimento quanto ao prisma sob o qual ele será examinado. Pois bem, tratando-se do direito enquanto a ciência, o temos formulando proposições sobre o seu objeto, que é o direito positivo.

Ou seja, analisando-se o direito como o elemento do conhecimento “proposição”, seu objeto de estudo é o direito positivo, que, na condição de “objeto” do conhecimento, caracteriza-se como o conjunto de regras jurídicas válidas num determinado espaço e tempo. Verificamos, assim, que o termo “direito” pode ser

---

<sup>3</sup> Tárek Moysés Moussallem, *Curso de Especialização em Direito Tributário*, p. 98: “O conhecimento é um fato complexo surgido da interação entre pelo menos quatro elementos: (1) sujeitos, (2) objetos, (3) percepção e (4) proposição. O sujeito, por meio da percepção em seu sentido amplo (tato, olfato, palavra, imaginação, lembrança, experiência previa, etc.), trava contato com objeto para, a partir daí, emitir proposições. Na proposição (linguagem) o conhecimento adquire sua plenitude. Se perguntarmos ao biólogo, onde ele está dentro do processo de conhecimento, ele responderá que está em (1), também com certa facilidade responderá que a baleia está em (2) e que a Biologia está em (4). Vamos por entre parênteses a questão da percepção por não ser importante para o presente trabalho. Façamos a mesma pergunta a um sociólogo e teremos a resposta: o sociólogo está em (1), a sociedade está em (2) e a sociologia está em (4). Perguntemos ao jurista onde está o ‘direito’ nesse processo de conhecimento e poderemos ver, também com certa facilidade, o estado de perplexidade em que se encontrará! Isso ocorre porque a palavra ‘direito’ está em (1), (2), (3) e (4)! Usa-se a palavra ‘direito’ tanto para significar o cientista (1), quanto para fazer a referência ao objeto (2), quanto para apontar o sentido (3) e finalmente para denotar (4) as proposições sobre o direito.”

utilizado neste trabalho em dois sentidos: enquanto ciência que estuda e como o objeto que é estudado<sup>4</sup>.

O professor espanhol de filosofia do direito Gregório Robles<sup>5</sup>, em recentes trabalhos sobre sua moderna teoria comunicacional do direito positivo, colocando em evidência seu caráter de “texto”, nos ensina que:

“O direito é criado pelo homem, é um produto tipicamente humano, um artifício sem entidade corporal, mas nem por isso menos real que as máquinas e os edifícios. O direito é o resultado de múltiplas decisões dos homens, que só podem se expressar *mediante palavras*.”

Observando-se que a manifestação do pensamento humano se faz mediante palavras, escritas ou não, o direito positivo, sendo a manifestação de decisões do homem, deve ocorrer mediante o uso de palavras, sendo, portanto, texto, já que sem as palavras ele não existe. Reafirma ainda o citado autor que “o direito surge com o homem, como expressão de sua capacidade de configurar a vida em sociedade. Aparece em sociedade; é um fenômeno social”<sup>6</sup>.

Pois bem, direito é texto e esse texto é jurídico porque trabalha com uma linguagem prescritiva (prescreve como devem ser as condutas humanas), ou seja, seu objetivo é regular a conduta do homem em sociedade. Portanto, esse texto jurídico é composto por regras, comandos prescritivos de conduta.

Nesse sentido, como texto que contém um conjunto de regras voltadas à regulação da conduta entre os homens, o direito nos impõe a necessidade do trabalho de hermenêutica<sup>7</sup> para que por meio da leitura e interpretação dos textos

---

<sup>4</sup> Ao nos referirmos à palavra direito, trataremos de indicar em seguida sua acepção – ciência ou objeto. Tratando-se da ciência, estará grafada com letra maiúscula para melhor distinção do direito positivo, com letras minúsculas.

<sup>5</sup> Gregório Robles, *O Direito como Texto*, p. 47.

<sup>6</sup> Gregório Robles, *O Direito como Texto*, p. 48.

<sup>7</sup> Raimundo Bezerra Falcão, *Hermenêutica*, p. 97: “O saber hermenêutico é, portanto, um saber complexo. Ocupa-se da estrutura e da operacionalidade da interpretação, com o objetivo de outorgar estabilidade à última, em benefício dos efeitos sociais do sentido, em termos de aplicação à convivência.”

jurídicos alcancemos a sua compreensão, dando como resultado dessa interpretação as proposições do cientista do Direito.

Dessa forma, considerando o direito como conjunto de regras necessárias à coexistência pacífica entre os homens, vigentes, positivadas em determinado espaço e tempo, que se prestam a dizer como deve ser a conduta desse ser social visando à harmonia de um povo, e considerando ainda o poder que tal instrumento representa, a busca de seu significado<sup>8</sup> é de alta relevância, sendo utilizados, para tanto, instrumentos de interpretação, para a construção das normas jurídicas veiculadas pelos diversos artigos, incisos e alíneas que compõem o arquétipo normativo.

Neste ponto, como exemplo do que foi dito sobre a importância do conhecimento do direito e de como conhecê-lo, podemos dizer dos ideais de justiça e segurança. Estes são objetivos inerentes ao direito positivo, sendo certo que todo homem, mesmo não familiarizado com o direito, tem uma noção mínima do que sejam justiça e segurança, por serem valores inerentes à vida humana, embora de difícil delimitação. A construção de seus significados será feita a partir do processo de interpretação dos textos do direito positivo.

Assim, temos justiça como o valor que se pretende alcançar com as regras de direito, possível pela observância de um conjunto de princípios, viabilizando à determinada sociedade a tranquilidade e segurança perseguidas para a coexistência entre seus membros.

Essa tranquilidade está ligada a certa previsibilidade, o que nos leva à segurança jurídica, que pode ser entendida como o princípio segundo o qual o

---

<sup>8</sup> Raimundo Bezerra Falcão, *Hermenêutica*, p. 81. Este autor nos aponta a distinção entre os vocábulos “significado” e “sentido”. O primeiro mais voltado para esta proposta que o segundo. Enquanto a palavra “sentir” está mais ligada aos sentidos do corpo, a palavra ‘significar’ é mais expressiva e adequada. “Significação diz respeito à *dimensão semântica do procedimento signico*. Prende-se à possibilidade de referência do signo ao seu objeto.”

cidadão tem condições de organizar sua vida de forma a não ser surpreendido com determinações legais que desestabilizem aquela sua organização.

José Gomes Canotilho<sup>9</sup> assim nos ensina:

“O homem necessita de uma certa *segurança* para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se considerou como elementos constitutivos do Estado de direito o princípio da segurança jurídica e o princípio da confiança do cidadão.”

Relativamente a esse princípio, Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>10</sup> dispõe que:

“Este princípio não pode ser radicado em qualquer dispositivo constitucional específico. É, porém, da essência do próprio Direito, notadamente de um Estado Democrático de Direito, de tal sorte que faz parte do sistema constitucional como um todo. (...) Esta segurança jurídica coincide com uma das mais profundas aspirações do Homem: a da segurança em si mesma, a da certeza possível em relação ao que o cerca, sendo esta uma busca permanente do ser humano. É a insopitável necessidade de poder assentar-se sobre algo reconhecido como estável, ou relativamente estável, o que permite vislumbrar com alguma previsibilidade o futuro.”

A construção do significado do princípio da segurança jurídica se faz pela interpretação de dispositivos<sup>11</sup> contidos nos textos de direito positivo, entre os quais destacamos aqueles que se referem à legalidade, irretroatividade e anterioridade das leis em matéria tributária (artigo 150, incisos I, II e III), ao respeito da lei ao

---

<sup>9</sup> José Joaquim Gomes Canotilho, *Direito Constitucional*, p. 371.

<sup>10</sup> Celso Antônio Bandeira Mello, *Curso de Direito Administrativo*, p. 118.

<sup>11</sup> Entre os quais destacamos: Constituição Federal, artigo 5º, *caput* e incisos: “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: I – homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição; II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; as vedações contidas no artigo 150, incisos: 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.”

direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada (artigo 5º inciso XXXVI), ao direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (artigo 5º, *caput* e incisos), entre outros.

Nos dizeres de Luciano Amaro<sup>12</sup>:

“O valor da justiça começa a concretizar-se através de um feixe de princípios (entre os quais o da igualdade), que, no estágio subsequente, vai desdobrar-se em *normas* que ampliam o grau de concretização do valor em causa, até que, na aplicação da norma aos fatos, se tenha a plena concretização do valor.”

Humberto Ávila<sup>13</sup> assim disciplina: “Pelo exame dos dispositivos que garantem a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade chega-se ao princípio da segurança jurídica”. Em outro ponto, o autor, tratando de eficácia dos princípios, exemplifica que “o princípio da segurança jurídica estabelece um ideal de previsibilidade da atuação estatal, mensurabilidade das obrigações, continuidade e estabilidade das relações entre o Poder Público e o cidadão”.<sup>14</sup>

Por essa breve verificação de significados é que percebemos a necessidade de estudos sobre a interpretação desse conjunto de regras do direito positivo como relevantes para a demonstração, ao final, como objetivo deste trabalho, da importância do princípio da legalidade.

## 1.2. Sistema Jurídico

O termo ‘sistema’ comporta várias acepções<sup>15</sup>, daí a necessidade de verificarmos o seu significado, ainda que superficialmente.

---

<sup>12</sup> Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 108.

<sup>13</sup> Humberto Ávila, *Teoria dos Princípios*, p. 22.

<sup>14</sup> Humberto Ávila, *Teoria dos Princípios*, p. 80 e 81.

<sup>15</sup> Nicola Abbagnano, *Dicionário de Filosofia*, p. 1076. Leibniz chamava de Sistema o repertório de conhecimentos que não se limitasse a ser um simples inventário, mas que contivesse suas razões ou

Consoante a lições de Paulo de Barros Carvalho<sup>16</sup>, “onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema”.

Assim, por “sistema” entendemos um todo formado de infinitas partes, interligadas entre si por determinados vínculos previamente estabelecidos, resultando em relações entre essas diversas partes para dar a unidade que lhe é necessária. Além dos vínculos, o que confere a unidade a esse conjunto de partes é a sua fundamentação numa única idéia, numa única verdade aceita por todos. A esse todo unitário de multiplicidade de partes interligadas por determinados critérios, fundado numa idéia primeira, damos o nome de sistema.

O direito é sistema porque contém infinitas partes – as regras jurídicas<sup>17</sup> – que mantêm entre si vínculos que o próprio direito prevê como condições de existência desse todo. Tais vínculos são as relações de coordenação com as demais regras de mesma hierarquia do sistema jurídico e as relações de subordinação dentro da hierarquia que o sistema apresenta, cuja unidade necessária é dada pela Constituição Federal, instrumento jurídico máximo de uma sociedade.

Adverte-nos, neste ponto, Paulo de Barros Carvalho<sup>18</sup> para o fato de que a expressão “sistema jurídico” é ambígua pela possibilidade de referir-se tanto ao sistema da Ciência do Direito quanto ao sistema do direito positivo. Em verdade, aqui tratamos de sistema jurídico enquanto direito positivo e, para entendê-lo

---

provas e descrevesse o ideal sistemático da seguinte maneira: “A ordem científica perfeita é aquela em que as proposições são situadas segundo suas demonstrações mais simples e de maneira que nasçam umas das outras”. Wolf dizia “Chama-se de Sistema um conjunto de verdades ligadas entre si e com seus princípios”. Kant subordinou-a a outra condição: a unidade do princípio, que fundamenta o sistema, pois ele entendeu por Sistema “a unidade de múltiplos conhecimentos, reunidos sob uma única idéia”.

<sup>16</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 40.

<sup>17</sup> Para esta proposta “regras jurídicas” são os “textos de lei”, “enunciados prescritivos” cuja significação será construída a partir do processo de interpretação. Ao nos referirmos a “normas jurídicas” temos o conteúdo de significados daqueles enunciados prescritivos, como o juízo que se forma na mente do leitor a partir da leitura dos textos de lei.

<sup>18</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 130 ss.

melhor, faz-se necessária a distinção desses dois sistemas jurídicos – de direito positivo e da Ciência do Direito.

### **1.2.1. Ciência do Direito e direito positivo – distinção necessária.**

Tanto a Ciência do Direito como o direito positivo são sistemas proposicionais<sup>19</sup>, o que significa dizer que ambos se utilizam da linguagem para a sua exteriorização. Enquanto o direito positivo se apresenta como um sistema proposicional prescritivo – porque sua linguagem dirige-se à conduta do ser humano social, prescrevendo-lhe o modo de agir ou não agir –, o Direito como a ciência que o descreve é um sistema proposicional descritivo (teorético ou declarativo), porque suas proposições descrevem o direito positivo.

Ou seja, enquanto o objeto de análise da Ciência do Direito é o direito positivo, o objeto do direito positivo é a própria conduta do ser social. São na verdade dois níveis de linguagem, conforme explicação de Paulo de Barros Carvalho<sup>20</sup>: o direito positivo, linguagem de primeiro nível, de forma técnica, como o conjunto de enunciados prescritivos que se propõe a alterar as condutas sociais, e a Ciência do Direito, linguagem de segundo nível (metalinguagem), de forma científica, descrevendo o seu objeto – o direito positivo.

---

<sup>19</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 133: “Fala-se em sistemas reais e ou empíricos e sistemas proposicionais. Os primeiros constituídos por objetos do mundo físico e social; os segundos, por proposições, pressupondo, portanto, linguagem. Os sistemas proposicionais podem ser meramente formais, onde as partes componentes são entidades ideais, como na Lógica, na Matemática etc. (fórmulas proposicionais), que chamaremos sistemas proposicionais nomológicos ou, simplesmente, sistemas nomológicos, ou formados por proposições com referência empírica, que denominaremos sistemas nomoempíricos, com base na proposta terminológica de Marcelo Neves (*Teoria da inconstitucionalidade das leis*, Saraiva. 1988, p. 4.). Por sua vez, os sistemas nomoempíricos podem ser constituídos de proposições descritivas, como no caso dos sistemas de enunciados científicos (sistemas nomoempíricos descritivos ou teoréticos), ou de proposições prescritivas, como acontece com os sistemas que se dirigem à conduta social, para alterá-la (sistemas das regras morais, jurídicas, religiosas etc.)”

<sup>20</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 07.

Assim, bastante distintos os dois sistemas, a Ciência do Direito, em verdade, como o conjunto das proposições descritivas do direito positivo que, por meio de um processo de interpretação, procura construir o significado (sentido) e alcance dos textos de leis – sistema direito positivo.

Como visto anteriormente, tratando-se de um sistema, a Ciência do Direito<sup>21</sup> precisa fixar um axioma<sup>22</sup>, isto é, um postulado, um enunciado que se dá por verdadeiro sem demonstração, que sirva de base, verdadeira fundamentação para o desenvolvimento de seu discurso descritivo. A norma hipotética fundamental proposta por Hans Kelsen<sup>23</sup> pode ser entendida como postulado (axioma) que dá sustentação à Ciência do Direito. Como postulado, a norma hipotética fundamental não se prova ou se explica, funcionando como pressuposto gnosiológico da Constituição e do sistema jurídico. Partindo-se da norma hipotética fundamental temos o início do processo de derivação de todas as outras normas, compondo-se assim o todo sistemático do direito positivo. É também nela que se esgota o procedimento de fundamentação.

Para Paulo de Barros Carvalho<sup>24</sup>, temos uma pirâmide formada pelos textos de direito positivo (sistema jurídico de direito positivo), com linguagem técnica, prescritiva de condutas, e ao lado dessa pirâmide temos outra formada pelas

---

<sup>21</sup> Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e a Aplicação do Direito*, p. 159: “Para ser um bom hermeneuta, há mister conhecer bem o sistema jurídico vigente. (...) O Direito é um todo orgânico; portanto não seria lícito apreciar-lhe uma parte isolada, com indiferença pelo acordo com as demais. Não há intérprete seguro sem uma cultura completa”.

<sup>22</sup> Nicola Abbagnano, *Dicionário de Filosofia*, p. 116. “Aristóteles fez a primeira análise dessa noção, entendendo por Axioma ‘as proposições de que parte a demonstração’ (os chamados axiomas comuns) e, em cada caso, os ‘princípios que devem ser necessariamente possuídos por quem queira aprender qualquer coisa.’ (...) Os Axiomas não mais se distinguem dos postulados e as duas palavras são hoje usadas indiferentemente. A escolha dos Axiomas é de certo modo livre e, nesse sentido, diz-se que os Axiomas são ‘convencionais’ ou ‘assumidos por convenção’.”

<sup>23</sup> Hans Kelsen. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes. 2006. p. 221 ss. “Como essa norma é a norma fundamental de uma ordem jurídica, isto é, de uma ordem que estatui atos coercivos, a proposição que descreve tal norma, a proposição fundamental da ordem jurídica estadual em questão, diz: devem ser postos atos de coerção sob os pressupostos e pela forma que estatuem a primeira Constituição histórica e as normas estabelecidas em conformidade com ela. (Em forma abreviada: devemos conduzir-nos como a Constituição prescreve.)”

<sup>24</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 45.

normas jurídicas (sistema jurídico de Ciência do Direito), com linguagem científica, descritiva do primeiro conjunto (sistema jurídico de direito positivo).

Interessante, neste ponto, notar a distinção que Gregório Robles faz entre as expressões “ordenamento jurídico” e “sistema jurídico”<sup>25</sup>. O autor identifica como ordenamento jurídico “o material jurídico proporcionado pelos órgãos de decisão do direito: isto é a constituição, as leis, as normas da administração, a jurisprudência ou conjuntos das decisões judiciais, os costumes e usos jurídicos”.

Ou seja, ordenamento jurídico é o suporte físico das normas jurídicas, nem sempre organizado ou dotado de sentido completo isoladamente, logo necessitando da interpretação acurada do jurista para lhe perquirir a compreensão ideal. Esse autor denomina “sistema jurídico” o conjunto de proposições que surge com a interpretação do ordenamento jurídico feita pela Ciência do Direito. Assim, sistema jurídico seria o resultado do processo de interpretação realizado pelo cientista do direito, enquanto ordenamento jurídico seria o resultado da decisão do legislador e demais órgãos credenciados à criação do direito.

Para esta proposta de estudo, trabalharemos com a expressão “sistema jurídico”, designando não apenas o conjunto de enunciados prescritivos (direito positivo) como também o conjunto das proposições da Ciência do Direito, observando-se que este tem como objeto de seu trabalho aquele, isto é, o próprio sistema de direito positivo.

### **1.2.2. Sistema de direito positivo**

Ao falarmos de sistema jurídico como o sistema de direito positivo – sistema formado de proposições prescritivas –, temos um conjunto de enunciados jurídicos

---

<sup>25</sup> Gregório Robles, *O Direito como Texto*, p. 58 ss.

(textos de leis) que, positivados, isto é, vigentes em determinada época, em determinado país, tem a finalidade de regular a convivência entre seus cidadãos.

É sistema porque composto de partes – proposições – que mantêm relações entre si, balizadas por princípio unificador. De direito, porque tais partes que compõem esse sistema são os enunciados prescritivos dotados do “dever-ser”, cujo objetivo é regular as condutas do ser social, prescrevendo-lhe forma de atuação que lhe permita a coexistência humana. Ao dizer que tais enunciados são positivados, temos que direito positivo é o conjunto de regras jurídicas válidos num dado país, num determinado momento histórico. Essas regras regerão a vida em sociedade desse país.

Dessa forma, o direito positivo como conjunto de regras jurídicas vigentes em determinado ordenamento recebe o nome de “sistema jurídico”. É o conjunto do direito que foi posto, como instrumento para a obtenção de objetivos ideais de convivência em sociedade. Como sistema, é formado de partes – enunciados prescritivos – que convivem de forma harmônica, obedecendo a determinadas relações que lhe dão a validade, diante de um princípio unificador. As unidades desse sistema são os enunciados prescritivos, que se interligam mediante vínculos horizontais – relações de coordenação – e verticais, mantendo entre si relações de subordinação, obedecendo àquela hierarquia na qual encontramos a Constituição na posição mais elevada.

O direito positivo é um instrumento para a obtenção de objetivos e finalidades que só podem ser alcançados mediante comportamentos humanos. O direito positivo é algo concreto, formado por enunciados, e se presta a regular o comportamento dos seres humanos em sociedade.

Por outro modo, para o desenvolvimento dos interesses da coletividade, o denominado bem comum, o interesse público, o Estado agirá em conformidade com os princípios e valores adotados em cada comunidade. Esse interesse público será, então, variável de acordo com o local, a sociedade e o tempo. Tais objetivos são alcançados por meio do direito, conjunto de regras válidas para determinado Estado, para determinada sociedade. Sendo o interesse público variável para cada sociedade, também o direito positivo de cada Estado será variável, pois o Estado, para atender aos interesses da sociedade, utiliza-se do direito positivo como instrumento para os seus objetivos.

Lourival Vilanova<sup>26</sup> nos auxilia neste ponto, quando diz que:

“temos, como dado-da-experiência, o pluralismo dos sistemas jurídicos dos Estados. Sob o ponto de vista formal-jurídico, cada Estado é um sistema. Independente um do outro e uno. A proposição normativa fundamental de um sistema não se transpõe para o outro. Se a norma fundamental é a proposição básica, logicamente é um postulado. Começa o sistema proposicional normativo com ela. Não antes. É a proposição-limite. Antes está o meramente factual (físico ou social), que ainda não se juridicizou. Sobre ela, estão possíveis valores que podem ser realizados através das formas jurídicas.”

As palavras de Paulo de Barros Carvalho<sup>27</sup> também são nesse sentido:

“O Direito é, eminentemente, instrumental. Nada mais representa senão um instrumento de intervenção do Estado no meio social, para o prosseguimento do bem comum concebido. (...) A natureza do Direito é instrumental e a essência desse instrumento é a coatividade que se exerce mediante a possibilidade de constrangimento físico ou de execução forçada.”

O direito é um dos instrumentos de realização do interesse público, permitindo, obrigando ou proibindo determinadas condutas do ser social, regulando-as, enfim, para alcançar os ideais buscados pelo homem enquanto participante de determinada sociedade. O direito positivo, assim, não é um fim em si mesmo, mas

---

<sup>26</sup> Lourival Vilanova. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, p. 153.

<sup>27</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Teoria da Norma Tributária*, p. 31.

um meio, um instrumento, para o atingimento dos fins determinados pela própria sociedade.

Nesse sentido também é a lição de Geraldo Ataliba:<sup>28</sup>

“norma legal é um instrumento dos desígnios do estado, uma manifestação de sua vontade coercitiva, subordinada à vontade mais alta do povo, que se expressa na Constituição. (...) Tudo o que temos é-nos atribuído pelo direito, segundo normas jurídicas.”

O conjunto das regras de direito positivadas em determinada sociedade, direito positivo, tendentes a regular o comportamento humano, em suas relações intersubjetivas, é o objeto da Ciência do Direito, como já referido, cuja intenção é entendê-lo e interpretá-lo, esmiuçando-lhe o alcance de seus conteúdos.

#### **1.2.2.1. Linguagem do direito positivo**

Ao regular as condutas do homem, o direito positivo utiliza-se de uma linguagem prescritiva, diferente da linguagem da Ciência do Direito, que é descritiva.

Dizer que a linguagem da Ciência do Direito é descritiva significa que é uma linguagem que descreve o objeto de seu estudo, dizendo-lhe das características, ou seja, apenas e tão-somente assim descreve o seu objeto – o direito positivo –, perquirindo-lhe o conteúdo semântico dos signos empregados nos textos legais e construindo a norma jurídica que prevê, para a realização hipotética de uma determinada conduta, uma consequência legalmente estabelecida (estrutura hipotética-condicional). Diferente é a linguagem do direito positivo, que tem como essência a prescrição de como deve ser a conduta do ser social.

Diz-se então que ao direito positivo corresponde uma lógica específica – a lógica deôntica<sup>29</sup> –, do dever-ser, lógica das normas, segundo a qual as normas

---

<sup>28</sup> Geraldo Ataliba. *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 27.

jurídicas serão válidas ou não-válidas, opondo-se à linguagem da Ciência do Direito, que pertence à lógica apofântica, descritiva, pela qual as valências informam sua verdade ou falsidade.

Conforme lições de Lourival Vilanova<sup>30</sup>: “o direito positivo se exprime com locuções como ‘estar facultado a fazer ou omitir’, ‘estar obrigado a fazer ou omitir’, ‘estar impedido de fazer ou omitir’. E tais locuções *não descrevem como factualmente* o sujeito agente se comporta, mas como deve comportar-se”.

Ou seja, o direito positivo trabalha com a linguagem deôntica – prescrevendo como as condutas sociais devem ser, e não como elas são, por isso sua linguagem utiliza-se dos modais deônticos: obrigatório, permitido ou proibido.

### **1.2.3. Sistema de direito positivo – validade de seus elementos**

Como observamos linhas atrás, o direito positivo é sistema, porque formado de partes – regras jurídicas – interligadas por uma idéia primeira que lhe dá a unicidade. Tratando-se de um sistema, seus respectivos componentes carecem de mecanismos previstos pelo sistema para que adentrem ao conjunto.

Nesse sentido, a preocupação reside nas formalidades que o próprio sistema prevê como necessárias e idôneas para a entrada de novas normas jurídicas em seu bojo.

Conforme observado anteriormente, o sistema de direito positivo trabalha com a lógica deôntica do dever-ser, e sua valência é verificada não em função da

---

<sup>29</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*. p. 3 ss. “Entre outros traços que separam as duas estruturas de linguagem pode ser salientada a circunstância de que a cada qual corresponde uma lógica específica: ao direito positivo, a lógica deôntica (lógica do dever-ser, lógica das normas); à Ciência do Direito, a lógica apofântica (lógica das ciências, lógica alética ou lógica clássica). Em função disso, as valências compatíveis com a linguagem das normas jurídicas são diversas das aplicáveis às proposições científicas. Das primeiras, dizemos que são válidas ou não-válidas; quanto aos enunciados da ciência, usamos os valores verdade e falsidade.”

<sup>30</sup> Lourival Vilanova, *Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*, p. 68.

verdade ou falsidade de seus enunciados, mas sim pela validade ou não validade destes.

Dessa forma, a verificação da validade ou não de determinada regra jurídica é essencial ao estudo do direito, pois, se este se presta a alterar condutas do homem social, intentando a convivência pacífica e justa dentro de determinada sociedade, esse objetivo apenas poderá ser alcançado diante de enunciados prescritivos que estejam em consonância com o sistema jurídico daquela sociedade.

Para nossa proposta, no que toca à validade das regras jurídicas, têm relevância as disposições sobre a produção de regras jurídicas. Ou seja, o texto máximo do ordenamento jurídico estabelece o procedimento necessário à feitura dos enunciados prescritivos, bem como dá competência a determinado órgão para a sua elaboração. A regra jurídica para tornar-se parte desse sistema de direito positivo terá a sua validade aferida em consonância com aquelas disposições constitucionais.

Relativamente à questão da validade, Paulo de Barros Carvalho<sup>31</sup> defende que a norma válida é aquela que pertence ao sistema, isto é, que foi posta nele por órgão dotado da legitimidade para sua produção, obedecendo ao procedimento previsto para tal. São suas palavras:

“ser norma válida quer significar que mantém relação de pertinencialidade com o sistema ‘S’, ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para esse fim. (...) validade não é, portanto, atributo que qualifica a norma jurídica, tendo *status* de relação: é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema do direito posto, de tal sorte que ao dizermos que u’a norma ‘N’ é válida, estaremos expressando que ela pertence ao sistema ‘S’.”

Para o autor, a validade confunde-se com a própria existência da norma, e, nesse sentido, tal norma continuará pertencendo ao sistema (e válida) ainda que

---

<sup>31</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 80 ss.

declarada a sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal até que outra norma venha a retirá-la do sistema por meio da ab-rogação<sup>32</sup>.

### 1.3. Interpretação do Sistema Jurídico

Conforme lições de Paulo de Barros Carvalho,<sup>33</sup> e diante de nossa proposta, conhecer o direito significa interpretá-lo, e interpretar<sup>34</sup>, como bem relembramos as primeiras lições em língua portuguesa, significa debruçar-se sobre um conjunto de signos, verificando-lhes o sentido, o significado, inicialmente de forma isolada, para ao final depreender-lhes a significação completa, utilizando para tanto de um roteiro, um caminho a ser percorrido dentro de sua estrutura<sup>35</sup>.

Nesse sentido, o autor nos ensina que o conhecimento do direito, enquanto sistema, dentro de sua unicidade, apresenta-se em três subsistemas cujo processo de interpretação se deve percorrer necessariamente: (i) conjunto de enunciados, tomados no plano da expressão (o das formulações literais), (ii) conjunto de

---

<sup>32</sup> De Plácido e Silva, *Vocabulário Jurídico*, vol. I e II, p. 13: “Ab-rogação. Revogação total de uma lei ou decreto, de uma regra ou regulamento, por uma nova lei, decreto ou regulamento”; p. 44: “Derrogação. Derivado do latim *derogatio*, de *derogare* (anular uma lei), é o vocábulo especialmente empregado para indicar a revogação parcial de uma lei ou de um regulamento”; p. 144, vol. III e IV: “Revogação. Do latim *revocatio*, de *revocare* (anular, desfazer, desvigorar), entende-se, em ampla significação, o ato pelo qual se desfaz, se anula ou se retira a eficácia ou efeito de ato anteriormente praticado. (...) é o vocábulo empregado tanto para designar o sentido de *ab-rogação* (revogação geral ou total), como de *derrogação* (revogação parcial).”

<sup>33</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 59 ss.

<sup>34</sup> Raimundo Bezerra Falcão, *Hermenêutica*, p. 83: “(...) essa inserção do homem na história e na sociedade – que, aliás, é da natureza mesma de sua vida *vivente*, no tempo – exige do ser humano permanente e efetiva percepção do mundo, o que se torna realizável por intermédio da interpretação. Viver é estar condenado – grata condenação! – a interpretar constantemente. É estar jungido a tirar sentido de tudo, a cada instante. Captar sentido e, ao mesmo tempo, ensejar sentido a ser captado pelos outros. Eis a teia da comunicação.”

<sup>35</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 08: “Por analogia aos símbolos lingüísticos quaisquer, podemos dizer que o texto escrito esta para a norma jurídica tal qual o vocábulo está para sua significação. Nas duas acepções, encontraremos o *suporte físico* que se refere a algum objeto do mundo (*significado*) e do qual extratamos um conceito ou juízo (*significação*). Pois bem, nessa estrutura triádica ou trilateral, o conjunto dos textos do direito posto ocupa o tópico de suporte físico, repertório das significações que o jurista constrói, compondo juízos lógicos, e que se reporta ao comportamento humano, no quadro de suas relações intersubjetivas (*significado*).”

conteúdos de significação dos enunciados prescritivos (o de suas significações) e (iii) domínio articulado de significações normativas (das normas jurídicas).

O subsistema das formulações literais consiste no suporte físico, o próprio texto de lei, ou o ordenamento de Gregório Robles, objeto de investigação do jurista com o qual o intérprete toma conhecimento da mensagem desejada pelo legislador.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

“A concepção do texto como plano de expressão, como suporte físico de significações, cresce em importância à medida que se apresenta como *o único e exclusivo dado objetivo* para os integrantes da comunidade comunicacional. Tudo mais será entregue ao teor das subjetividades. Apenas o texto, na instância de sua materialidade existencial, se oferece aos sujeitos como *algo que adquiriu foros de objetivação*.”<sup>36</sup> (grifo do autor)

É nesse momento que temos a aplicação da língua como instrumento de comunicação e, portanto, objeto da hermenêutica<sup>37</sup>, ou seja, do processo de interpretação realizado pelo cientista do direito sobre os enunciados prescritivos.

Como toda linguagem, também os signos de nosso idioma se relacionam uns com os outros dentro de regras previamente estabelecidas, cujo objetivo é o bom entendimento da mensagem que se pretende transmitir. Entretanto, como nesse caso temos um texto jurídico, não apenas as regras gramaticais devem reger a elaboração da mensagem, mas também as regras impostas pelo próprio sistema de direito positivo como condição para a ponência de normas no ordenamento de forma válida.

O segundo subsistema – segundo momento do processo de interpretação – é o dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos. A partir do contato do intérprete com o texto de lei, suporte físico, primeiro momento do processo

---

<sup>36</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 09.

<sup>37</sup> Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, p. 01. Este autor aponta a diferença entre Hermenêutica e Interpretação: “Esta é a aplicação daquela; a primeira descobre e fixa os princípios que regem a segunda. A Hermenêutica é a teoria científica da arte de interpretar”.

interpretativo, surge na sua mente um sentido, um significado, como “a substância significativa que se pode adjudicar à base material que lhe dá a sustentação física”<sup>38</sup>. Como o suporte físico de que falamos é o texto de lei, os significados, ou proposições, aqui colhidos não de ser jurídicos.

Necessária a advertência de que nesse momento as proposições estão soltas por esse sistema e os sentidos de cada prescrição jurídica estão sendo verificados individualmente. Esses sentidos, como integrantes de um sistema, têm sua apreensão mediante a verificação da obediência aos requisitos impostos pelo próprio sistema para o ingresso nele, conforme a lição de Paulo de Barros Carvalho<sup>39</sup>:

“i) que sejam expressões lingüísticas portadoras de sentido; ii) produzidas por órgãos credenciados pelo ordenamento para a sua expedição; e iii) consoante o procedimento específico que a ordem jurídica estipular.”

Não é demasiado lembrar, neste ponto, que tais requisitos estão ou devem estar em consonância com os primados do sistema jurídico para a validade dos dispositivos de lei, objetivo deste trabalho, em especial com o princípio da legalidade no âmbito tributário.

A última parte desse processo consiste na verificação da significação completa das unidades normativas, quando se verificará o sentido de cada proposição normativa isoladamente, cotejada com as demais que sejam pertinentes ao seu significado, dentro do contexto, então se formando a idéia completa do preceito normativo, o juízo que se formou na mente do jurista a partir do percurso interpretativo, a partir da literalidade dos textos de lei.

---

<sup>38</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 66.

<sup>39</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 67.

Nesse sentido, a norma jurídica, como o juízo que se forma na mente do jurista, a partir da leitura dos textos de lei – direito positivo –, para dotar-se da completude que lhe é necessária, serve-se de mais de um diploma legal.

Percebemos, assim, que o processo de interpretação do direito positivo, para a construção da norma jurídica e sua aplicação ao caso concreto, deve ter por base todo o sistema jurídico, ou seja, todo o conjunto de enunciados prescritivos e os princípios vigentes. Isso porque o direito positivo, repita-se, é um sistema, cujas unidades se interligam mediante vínculos horizontais – as relações de coordenação – e verticais – relações de subordinação, que traduzem a hierarquia.

Relativamente aos princípios que norteiam e dão coesão ao ordenamento, deve-se ter em conta que eles ocupam posição de supremacia<sup>40</sup> dentro do sistema jurídico, exatamente por carregarem em seu bojo os valores que essa sociedade sagrou necessários à sua regulação.

Paulo de Barros Carvalho<sup>41</sup> assim nos adverte:

“Isolar os termos imprescindíveis à compostura do juízo lógico, entretanto, não é tudo. Feito isso, deve o jurista examinar os grandes princípios que emergem da totalidade do sistema, para, com eles, buscar a interpretação normativa. A significação advirá desse empenho em que os termos do juízo são compreendidos na conformidade dos princípios gerais que iluminam a ordem jurídica.”

São nesse sentido as palavras de Humberto Ávila<sup>42</sup>:

---

<sup>40</sup> Raimundo Bezerra Falcão, *Hermenêutica*, p. 99: “Em todo o ordenamento jurídico existe um princípio ético básico, do qual deflui a orientação que, incrustada na Constituição, uniformiza, ideológica e operativamente, o todo do ordenamento. Pode ser o princípio ético do individualismo, vertente doutrinária do capitalismo. Podem ser as preocupações com o coletivo e com a igualdade, manancial em que se arrima o socialismo. Assim como pode ser o valor do homem em dignidade de pessoa, que tem suprido a teoria dos ordenamentos democráticos. Até a dimensão sobrenatural do ser humano, a exemplo do que acontece com os ordenamentos jurídicos teologistas, como é o caso do iraniano. Seja qual for, essa base ética dá sustentação à ordem de Direito da qual seja o trajeamento basilar. Para essa base ética é que a ordem jurídica se orienta, mirando-a lá em cima, qual norte ideológico supremo, na inconstanteável cimeira de sua normatividade explícita ou implícita.”

<sup>41</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 9.

<sup>42</sup> Humberto Ávila, *Teoria dos Princípios*, p. 26.

“O ordenamento jurídico estabelece a realização de fins, a preservação de valores e a manutenção ou a busca de determinados bens jurídicos essenciais à realização daqueles fins e a preservação desses valores. O intérprete não pode desprezar esses pontos de partida. Exatamente por isso a atividade de interpretação traduz melhor uma atividade de *reconstrução*: o intérprete deve interpretar os dispositivos constitucionais de modo a explicitar suas versões de significado de acordo como os fins e os valores entremostrados na linguagem constitucional.”

Não é difícil perceber que, sendo o resultado do processo interpretativo a construção da norma jurídica, como o juízo de valor que se forma na mente do jurista, diversas interpretações serão possíveis diante do mesmo dispositivo legal. E assim o é porque cada intérprete, em seu modo único de ser, carrega junto de si todo o cabedal de conhecimentos e experiências que lhe são únicos, o que fatalmente se refletirá em sua atividade de exegeta.

Note-se que o processo de interpretação deve considerar ainda as modificações de sentido, experimentados pelos signos lingüísticos de acordo com o tempo e o espaço em que vigem, já que também essas alterações são responsáveis pelas diversas possibilidades de interpretação. Entretanto, Humberto Ávila nos lembra que o uso comum da linguagem traz em seu bojo conteúdos mínimos de significado:

“Todavia, a constatação de que os sentidos são construídos pelo intérprete no processo de interpretação não deve levar à conclusão de que não há significado algum antes do término desse processo de interpretação. (...) Isso porque há traços de significado mínimos incorporados ao uso ordinário ou técnico da linguagem.”<sup>43</sup>

Carlos Maximiliano<sup>44</sup> nos esclarece que tal movimento de interpretação – a hermenêutica – não pode resultar em alteração total do sentido do enunciado prescritivo, aumentando ou restringindo a aplicação daquele dispositivo:

“A Hermenêutica é ancila do Direito, servidora inteligente que o retoca, aformoseia, humaniza, melhora, sem lhe alterar a essência. Ora as leis

<sup>43</sup> Humberto Ávila, *Teoria dos Princípios*, p. 24.

<sup>44</sup> Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, p. 133.

devem ser concebidas e decretadas de acordo com as instituições vigentes; logo a exegese, mero auxiliar da aplicação das normas escritas, nada procura, nem conclui em desacordo com a índole do regime.”

E mais adiante prossegue o autor:

“Preocupa-se a Hermenêutica, sobretudo depois que entraram em função de exegese os dados da Sociologia, com o *resultado* provável de cada interpretação. Toma-o em alto apreço; orienta-se por ele; varia tendo-o em mira, quando o texto admite mais de um modo de o entender e aplicar. Quanto possível, evita uma *conseqüência* incompatível com o bem geral; adapta o dispositivo às idéias vitoriosas entre o povo em cujo seio vigem as expressões de Direito sujeitas a exame”.<sup>45</sup>

Assim, percebemos que o sistema funciona de forma adequada a permitir uma coerência entre seus elementos, não podendo o cientista do direito se desligar desse todo a pretexto de dar a exeqüibilidade necessária no momento da aplicação do direito.

---

<sup>45</sup> Carlos Maximiliano, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, p. 135.

## 2. HIERARQUIA DAS NORMAS

### 2.1. Normas – conceito

Até aqui tratamos de evidenciar a importância de compreender o direito como instrumento de regulação social, entendendo-o como um todo organizado, formado de elementos (suas partes) – as regras jurídicas, que, unindo-se umas às outras por relações de coordenação e subordinação, num complexo de normas, cujo objetivo é regular a conduta da sociedade, possibilitam a coexistência humana.

Para tanto, verificamos que esse todo recebe o nome de sistema jurídico – distinguindo-se o sistema de direito positivo (literalidade dos textos jurídicos) da Ciência do Direito, esta como o trabalho desenvolvido pelo jurista na interpretação daquele, seu objeto. O resultado do trabalho do cientista é a construção do sentido completo dos textos jurídicos que apresenta a conduta humana esperada em determinada situação, seja ela proibida, permitida ou obrigatória, comissiva ou omissiva.

Antes desse processo de interpretação o que se tem são os textos de lei, conjunto de direito positivo, isto é, enunciados prescritivos que por si sós não alcançam o objetivo de regulação das condutas intersubjetivas. Sua aplicação aos casos concretos exige a interpretação para a construção do sentido completo do dever-ser inerente ao direito. Tal construção consiste na norma jurídica, como a unidade de sentido completo do dever-ser. A norma jurídica<sup>46</sup> consubstancia-se no pensamento que se forma na mente do intérprete ao tomar contato com o texto

---

<sup>46</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 9: “A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito”.

jurídico. As normas jurídicas, dessa forma, estão sempre e invariavelmente na implicitude dos textos positivados.

São as lições de Paulo de Barros Carvalho.<sup>47</sup>

“Travado o primeiro contato com o texto jurídico-positivo, que se dá pelo encontro com o plano da expressão, plano dos significantes ou, se parece mais adequado, o da literalidade textual, ingressa o intérprete no universo dos conteúdos significativos, enfrentando o tantas vezes processo gerativo de sentido. Suas primeiras realizações surgirão, como vimos, no campo das significações de enunciados isoladamente considerados. Mas, é evidente que isso não basta, devendo o exegeta promover a *contextualização* dos conteúdos obtidos no curso do processo gerativo, com a finalidade de produzir unidades completas de sentido para as mensagens deônticas.”

Maria Rita Ferragut<sup>48</sup> disciplina:

“Norma jurídica é a significação organizada numa estrutura lógica hipotética-condicional (juízo implicacional), construída pelo intérprete a partir do direito positivo, seu suporte físico, e dotada de bilateralidade e coercitividade. Tem por objetivo a regulação de condutas intersubjetivas.”

A norma jurídica, assim, apresentará uma estrutura lógica composta de uma hipótese e uma consequência, ligadas pelo dever-ser. Sua hipótese, também chamada de antecedente ou descritor, contém a descrição de um fato que, uma vez ocorrido no mundo real, fará irradiar os efeitos prescritos em seu consequente, denominados também de prescritor ou consequente. Tendo ocorrido o evento descrito no antecedente da norma, desde que relatado em linguagem competente, estará apto a instaurar os efeitos prescritos no consequente.

A regra-matriz de incidência tributária, norma geral e abstrata que define a incidência do tributo, apresenta essa estrutura lógica. Em sua hipótese traz a descrição do fato jurídico tributário (critério objetivo ou material), relevante para o legislador, entre aqueles eventos da realidade, bem como as condições de tempo e

---

<sup>47</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 122.

<sup>48</sup> Maria Rita Ferragut, *Presunções no Direito Tributário*, p. 19.

lugar em que se pode dar por ocorrido tal fato (critérios temporal e espacial). Em seu conseqüente, a prescrição dos efeitos jurídicos para a ocorrência daquele fato jurídico, implicando como conseqüência a instauração da relação jurídica tributária, apontando o sujeito passivo, devedor da obrigação tributária, bem como o sujeito ativo, credor do correspondente crédito tributário, a base de cálculo e a alíquota (critério quantitativo) necessários à apuração do valor do tributo. Todos esses elementos estarão descritos em textos de leis.

## **2.2. Normas de estrutura e normas de comportamento**

Tendo-se em vista que o estudo do direito positivo nos mostra que seu objetivo é a regulação das condutas sociais, prescrevendo como estas devem ser, verificamos que dentro desse sistema – de direito positivo – encontramos normas jurídicas que se dirigem diretamente às condutas humanas e outras que estabelecem a forma pela qual as primeiras devem ser incluídas no sistema. Essa distinção nos permite a divisão entre normas de comportamento e normas de estrutura<sup>49</sup>.

As normas de comportamento dirigem-se diretamente para a conduta das pessoas, em suas relações intersubjetivas, enquanto as de estrutura (ou de organização) estariam, em uma conceituação clássica, voltadas apenas para os procedimentos, formas e conteúdos que devem ser atendidos quando da elaboração e inclusão das normas de comportamento no sistema do direito positivo. É certo, porém, que também as normas de estrutura podem ser enquadradas como verdadeiras normas de comportamento, já que também se dirigem às condutas

---

<sup>49</sup> Norberto Bobbio, *Teoria do Ordenamento Jurídico*, p. 33-45.

interpessoais, ou seja, aos comportamentos humanos (legisladores) relacionados à produção de novas normas jurídicas.

É nas normas de estrutura, portanto, que estão presentes as formalidades que o próprio sistema prevê como condições suficientes e necessárias à elaboração das normas para que elas passem a pertencer ao sistema, vale dizer, serem válidas.

Ampliando essa divisão, Tárek Moysés Moussallem<sup>50</sup> propõe nova classificação: (i) normas de conduta (normas de comportamento), (ii) normas de produção jurídica ou de expansão sistêmica (ou de produção normativa), (iii) normas de revisão sistêmica. Essas duas últimas estariam dentro daquela divisão de Bobbio – normas de estrutura.

Tárek Moysés Moussallem entende que essa diferenciação se faz tendo em vista que há normas de estrutura que não se referem ao modo de produção de novas normas, mas sim ao modo de revisão de normas já postas no sistema (normas revogatórias, por exemplo).

Nesse sentido, as normas de estrutura têm por objeto o comportamento referente à produção de novas normas – normas de produção jurídica ou produção normativa na linguagem de Tárek Moysés Moussallem –, mas estabelecem também a maneira como devem ser transformadas ou extintas (normas de revisão sistêmica) todas as outras normas já existentes no sistema, incluindo-se as de comportamento – denominadas normas de conduta por Tárek Moysés Moussallem.

Essa distinção se faz necessária na medida em que a produção de novas normas de comportamento, cujo objetivo é prescrever condutas, deve respeito e observância às normas de estrutura (normas de produção normativa), sob pena de invalidação da norma produzida por desconformidade com o sistema. Necessário

---

<sup>50</sup> Tárek Moysés Moussallem, *Curso de Especialização em Direito Tributário*, p. 100.

lembrar que tanto as regras de comportamento como as de estrutura contêm a propriedade das normas em geral, a de expressar-se por meio do dever-ser<sup>51</sup> – ambas exibindo o dever-ser modalizado em permitido, obrigatório ou proibido.

De outra forma, enquanto o dever-ser das regras de comportamento ou de conduta tem a intenção de regular condutas sociais, prescrevendo-lhes o modo de atuação e uma penalidade pelo seu descumprimento, também as regras de estrutura (ou de produção jurídica ou de revisão sistêmica) prescrevem uma conduta ao legislador, responsável pela elaboração de leis, cuja inobservância também gerará uma “sanção” consistente na invalidação da norma produzida, dela não defluindo os efeitos esperados.

Tanto as normas de estrutura (de produção normativa ou de revisão sistêmica), como as normas de comportamento (de conduta) têm como objetivo a conduta do ser social. A distinção é que as normas de estruturas contêm a prescrição permissiva, proibitiva ou obrigacional dirigida primeiramente à conduta do legislador que deverá observá-las. Ou seja, a observância das primeiras resultará em leis que prescreverão de condutas humanas de forma hipotética, sendo certo que o próprio sistema prescreve uma verdadeira “sanção” ao seu destinatário (o legislador): a de se ter invalidada a regra produzida e posta no sistema sem a observância daquela prescrição.

É importante destacar que as regras de estrutura, também chamadas regras de organização, estão dentro do sistema jurídico, e não fora dele. Por isso a palavra “estrutura” refere-se ao próprio sistema.

---

<sup>51</sup> Nicola Abbagnano, *Dicionário de Filosofia*, p. 313. O autor apresenta o pensamento de Hans Kelsen, que colocou o Dever-ser como base do positivismo jurídico em oposição ao Ser, próprio do mundo natural, onde as coisas são ou foram ou serão apenas. Diz Kelsen: “O Dever-ser exprime o sentido específico no qual o comportamento humano é determinado por uma norma. Tudo o que podemos fazer para descrever tal sentido é declarar que ele difere do sentido pelo qual dizemos que um indivíduo se comporta efetivamente de certa forma e que algo acontece ou existe efetivamente (Ser)”.

Ou seja, o próprio sistema jurídico, como conjunto de proposições normativas, contém as regras de formação e transformação de suas proposições, que deverão ser observadas pelo legislador, sob pena da norma introduzida vir a ser declarada em desconformidade com o sistema, não produzindo, assim, os efeitos a que se destina.

Paulo de Barros Carvalho<sup>52</sup>, discorrendo sobre a regra matriz de incidência tributária, disciplina:

“(...) a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito.”

Essa classificação das normas é essencial ao trabalho do jurista, pois é pela verificação do cumprimento das normas de produção jurídica que se pode perquirir sobre a validade das normas de comportamento postas.

### **2.2.1. As Fontes do Direito**

É pelo estudo das fontes do direito que poderá ser identificada a hierarquização das leis e, em seguida, o fundamento jurídico de cada uma delas, desde a Constituição, no ápice da pirâmide, até o último degrau inferior, como os atos normativos administrativos.

Paulo de Barros Carvalho<sup>53</sup> nos assim ensina:

“Por *fontes do direito* havemos de ter os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por essas entidades, tendo em vista a criação de normas.”

---

<sup>52</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 247.

<sup>53</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*. p. 46.

Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>54</sup> explica que:

“(...) o direito por si só não perfaz condição suficiente para criar novo direito: exige fatos, fatos de aplicação, que antes de serem jurídicos são fatos políticos e sociais, sem os quais direito novo não surge. São esses fatos criadores de normas, que, num primeiro momento, denominaríamos *fontes de direito*.”

Lourival Vilanova, por sua vez, destaca que as fontes do direito consistem nos “fatos sobre os quais incidem hipóteses fáticas, dando em resultado normas de certa hierarquia”.<sup>55</sup>

Assim, diante da certeza de que toda regra jurídica, para adentrar no sistema de direito positivo, deve ser introduzida por outra norma, surgem as denominações: “veículo introdutor de normas” para a primeira e “normas introduzidas” para a segunda.

Nesse sentido, como fonte material do direito positivo (focos ejetores de normas jurídicas), encontramos as ocorrências fáticas do mundo em sociedade (fatos sociais ou naturais, em que se verifique a participação de sujeitos de direitos), desde que tais fatos se encontrem descritos como hipóteses das normas jurídicas (eventos juridicizados ou fatos jurídicos).

Por fontes formais temos os veículos introdutores de normas, como o procedimento prescrito pelo sistema para a ponência das normas, o que inclui a competência (atribuição legal/constitucional) do órgão para tal mister.

Reforçando o exposto: a entrada dessas normas no sistema de direito positivo se dá por meio de instrumentos denominados “veículos introdutores de normas” ou “normas introdutoras”, recebendo o nome de ‘normas introduzidas’ as que efetivamente adentram no sistema de direito posto. Ambas fazem parte do sistema jurídico, pois, se pelas normas introduzidas tem-se o comando prescritivo de

---

<sup>54</sup> Eurico Marcos Diniz De Santi, *Curso de Especialização em Direito Tributário*, p. 22.

<sup>55</sup> *Causalidade e relação no direito*, p. 23.

condutas, pelas normas introdutoras é que podemos verificar o fundamento de validade daquela norma introduzida, possibilitando a aferição sobre da validade do procedimento e do órgão competentes.

Podemos dizer que as fontes materiais, ou fatos jurídicos, compõem o conteúdo dos instrumentos normativos enquanto as fontes formais contêm os requisitos formais que o próprio sistema impõe como necessários à validade das normas nele insertas.

Nesse sentido, Tárek Moysés Moussallem, que com o auxílio da Semiótica tratou do tema em sua obra *Fontes do Direito Tributário*, nos ensina sobre as distinções de seus termos:

“A (i) enunciação é a atividade humana de produção de texto, é o ato de dizer algo – ato locucionário (J.L. Austin). O (ii) documento normativo é a folha de papel repleta de enunciados prescritivos, resultado da enunciação. Enunciado (iii) é suporte físico construído de acordo com as regras gramaticais de determinado idioma. O enunciado no documento normativo se subdivide em duas espécies: (iv) enunciação-enunciada que são as marcas da pessoa, do espaço e do tempo da enunciação projetadas no enunciado e (v) enunciado-enunciado que são os enunciados propriamente ditos veiculados pela enunciação-enunciada. O (vi) fundamento de validade (que muitos autores tomam por fontes do direito) é a norma (ou normas) que regulamenta o jogo de produção do sistema do direito positivo. Por outras palavras, são normas que prescrevem como deve-ser (forma, procedimento) a criação de documentos normativos.”<sup>56</sup>

Assim, o que se evidencia é que todo enunciado (produto) pressupõe a existência de uma enunciação (processo), sendo o enunciado o suporte físico (marcas de tinta), uma oração bem construída, de acordo com as regras lógicas do sistema lingüístico ao qual pertence, com sentido. A enunciação é o ato (processo) de produção do enunciado. Partindo-se do enunciado, pode ser construída a proposição. A partir da enunciação, verificamos a legitimidade do enunciado no tocante à competência para aquela produção, à data e local de produção.

---

<sup>56</sup> Tárek Moysés Moussallem, *Comentários ao Código Tributário Nacional. Art. 142 ao 148*, p. 1091 ss.

Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>57</sup> exemplifica: o ato de legislar é enunciação; a lei, enunciado. No ato de julgar temos a enunciação; na sentença, o enunciado. A prática do ato administrativo, enunciação; o ato administrativo produzido, enunciado. Ou seja, o processo é enunciação; o produto é o enunciado.

Partindo-se desses conceitos, então temos a enunciação (processo legislativo) como o momento em que os legisladores se dispõem a produzir um enunciado prescritivo (lei), colhendo no seio da sociedade ocorrências que pela relevância devem ser regradadas, sendo então descritas no antecedente da norma jurídica e implicando uma consequência jurídica.

Considerando que o intérprete não tem acesso ao processo de enunciação, tal acontecimento de produção normativa somente poderá ter aferida sua validade quando descrita no documento produzido, por meio da denominada enunciação-enunciada.

Seguindo o caminho percorrido por Tárek Moysés Moussallem<sup>58</sup>, é a partir de enunciação-enunciada que se saberá quem, quando e onde se escreveu o enunciado-enunciado. Conforme suas palavras:

“a enunciação-enunciada são as marcas de pessoas, espaço e tempo da enunciação projetadas no enunciado. (...) O enunciado-enunciado é a parte do texto desprovida das marcas da enunciação. É o enunciado(s) veiculado pela enunciação-enunciada.”

O autor ainda adverte para “importância e o perigo da substituição estampada na enunciação-enunciada por outra pessoa sem aptidão para emitir o enunciado”.<sup>59</sup>

Como notamos, nos textos de leis, são dois os conjuntos de enunciados: enunciação-enunciada e enunciado-enunciado. O primeiro como o processo e o segundo como produto. Ou seja, o enunciado-enunciado, como o produto, é o

---

<sup>57</sup> Eurico Marcos Diniz de Santi. *Curso de Especialização em Direito Tributário*, p. 28

<sup>58</sup> Tárek Moysés Moussallem, *Curso de Especialização em Direito Tributário*, p. 108

<sup>59</sup> Tárek Moysés Moussallem, *Curso de Especialização em Direito Tributário*, p. 109.

comando prescritivo ou o conteúdo da lei, aquela ocorrência fenomênica considerada relevante pelo legislador e que, após interpretada pelo cientista do direito, levará à construção do comando normativo propriamente dito, ou seja, à identificação da conduta hipotética que, uma vez verificada empiricamente, desencadeará as conseqüências legalmente previstas. A enunciação-enunciada, como o processo, é verificável a partir das marcas deixadas, pelas quais se pode verificar o cumprimento das formalidades exigidas pelo sistema para a validade das normas, por exemplo, a competência para a edição de leis.

Eurico Marcos Diniz de Santi<sup>60</sup> assim exemplifica:

“Os *enunciados enunciados* seriam o conteúdo da lei e a *enunciação enunciada* constituiria nas referências de tempo, lugar e pessoa que, inscritos no texto legal, propiciam a reconstrução do ato legislativo que deu ensejo à lei. Na Lei nº 9.311/96, que instituiu a CPMF, os enunciados enunciados seriam os artigos que juntos delineiam os contornos da regra-matriz de incidência, das multas e dos deveres instrumentais pertinentes a essa exação. A enunciação enunciada seria a informação de que o procedimento foi de lei, decretada pelo Congresso Nacional, e sancionada e promulgada pelo Presidente da República, Fernando Henrique Cardoso (pessoa), em Brasília (espaço), no dia 24 de outubro de 1996 (tempo).”

O autor em seguida esclarece:

“sem os dados da enunciação enunciada, é impossível controlar a constitucionalidade da Lei nº 9.311/96. É, pois, justamente essa *enunciação-enunciada* o que denominaríamos hoje como fonte formal do direito”<sup>61</sup>.

Dentro dessa visão de Tárek Moysés Moussallem<sup>62</sup> de “fonte do direito” podem-se fazer as seguintes correlações: o veículo introdutor (norma introdutora) é construído a partir da leitura da enunciação-enunciada (suporte físico que possibilita ao intérprete conhecer um pouco do processo de enunciação) e é resultado da

<sup>60</sup> Eurico Marcos Diniz de Santi, *Curso de Especialização em Direito Tributário*, p. 29

<sup>61</sup> Eurico Marcos Diniz de Santi, *Curso de Especialização em Direito Tributário*, p. 29.

<sup>62</sup> Tárek Moysés Moussallem. *Curso de Especialização em Direito Tributário*, p. 110

aplicação da norma sobre a produção jurídica (regras de produção normativa ou regras de estrutura).

Em matéria tributária, a norma individual e concreta introduzida, resultado da aplicação do enunciado-enunciado (suporte físico que contém a prescrição normativa) que contém a regra-matriz de incidência tributária, é construída a partir desse suporte físico enunciado-enunciado.

O autor ainda distingue o fato jurídico no enunciado-enunciado (fato jurídico tributário) e o fato jurídico na enunciação-enunciada (fundamento de validade); o primeiro é fruto da aplicação da regra-matriz e o segundo estabelece a obrigação da comunidade de observar as disposições prescritivas.

O conceito de fundamento de validade não se confunde com o conceito de fonte do direito, como explica Tárek Moysés Moussallem quando diz:

“O fato de uma norma N1 ser o fundamento de validade de uma norma N2 é completamente distinto da equivocada afirmação ser a fonte de N2. Entre as normas N1 e N2 surge a atividade humana (aplicação atividade) que terá por resultado a produção de N2 (aplicação-produto). A atividade humana, ou procedimento, ou enunciação, é o que chamamos fonte do direito. (...) A ‘lei’ (no sentido tanto de enunciação-enunciada de documento normativo e enunciado-enunciado) é produto das fontes de direito.”

Diante de tais ensinamentos, concluímos que a palavra “lei” tanto pode significar o conteúdo (norma introduzida) como o veículo introdutor de normas no sistema. Assim, para o objetivo deste trabalho, ao utilizarmos a palavra lei, procuraremos distinguir o sentido em que a estamos empregando.

### 2.3. Normas em sentido formal e normas em sentido material

Dentro da visão sobre as fontes do direito acima descrita, notamos a relevância da verificação da legitimidade do veículo introdutor da norma jurídica no sistema, possível pela análise da enunciação-enunciada. Se ambos, veículo introdutor e norma introduzida, pertencem ao sistema jurídico, é pela verificação da coerência do veículo introdutor com o sistema, com suas regras de estrutura ou de produção normativa que se extrairá a validade da norma introduzida.

Percebe-se que a norma introdutora construída a partir da enunciação-enunciada, em verdade, trata do aspecto formal ou das formalidades exigidas nas normas de estrutura para a validade da norma introduzida. A norma introduzida, por sua vez, consiste no conteúdo do direito propriamente dito ou no seu aspecto material.

Luciano Amaro<sup>63</sup>, ao referir-se à legalidade tributária, evidencia essa distinção:

“Quando se fala em reserva de lei para a disciplina do tributo, está-se a reclamar *lei material* e *lei formal*. (...) A segurança jurídica requer *lei formal*, ou seja, exige-se que aquele comando, além de abstrato, geral e impessoal (*reserva de lei material*); seja formulado por órgão titular de função legislativa (*reserva de lei formal*).”

Assim, no sentido formal, temos o ato jurídico emanado do poder competente para o exercício da função legislativa, na forma estabelecida pela Constituição, apenas o Poder Legislativo. Lei em sentido material, no entanto, pode ser definida como o ato jurídico normativo que contém uma regra de direito destinada à conduta humana nas relações intersubjetivas.

---

<sup>63</sup> Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 114.

A importância dessa distinção é essencial no tocante ao estudo do princípio da legalidade aplicado à matéria tributária, pois a referência à expressão “reserva de lei” implica vinculação indissociável do instrumento normativo emanado do Poder Legislativo, ou seja, um comando prescritivo de condutas (dever-ser) introduzido no sistema por órgão dotado de competência constitucional para tal com a representatividade do titular do poder – o povo –, isto é, lei em seu sentido formal e material, simultaneamente.

José Joaquim Gomes Canotilho,<sup>64</sup> citando a doutrina alemã, assim se pronuncia:

“*Leis formais* seriam os actos elaborados pelo órgão legislativo e segundo o processo constitucionalmente exigido para a formação das leis; lei em *sentido material* seria toda a prescrição que, independentemente da forma, revestisse o carácter de *norma jurídica*.”

Mais adiante, o autor releva também o conteúdo da lei (lei em sentido material), quando a Constituição reserva determinadas matérias de edição sob a denominada reserva de lei, esclarecendo:

“No momento actual de progressiva ampliação da competência legislativa do executivo, o problema da *reserva da lei* ganha sentido se quisermos acentuar não tanto a divisão dos poderes (...), mas sim a *legitimidade democrática* das assembleias representativas, expressa na consagração constitucional da *preferência e reserva de lei formal* para a regulamentação de certas matérias. (...) a reserva de parlamento é não apenas uma reserva democrática ou *reserva de plenário*, mas uma reserva simultaneamente *material e formal*.”<sup>65</sup>

Podemos dizer que o conceito de lei em sentido material traz o conteúdo das normas jurídicas ou a sua materialidade, que dentro dos fatos sociais relevantes para o legislador são descritos no antecedente da norma jurídica tributária, tornando-se assim aptas a irradiar seus efeitos. Ou seja, ocorrendo tais fatos que se correlacionem com a descrição contida no antecedente da norma jurídica geral e

---

<sup>64</sup> José Joaquim Gomes Canotilho, *Direito Constitucional*, p. 827.

<sup>65</sup> José Joaquim Gomes Canotilho, *Direito Constitucional*, p. 829.

abstrata, estarão irrompendo-se os vínculos obrigacionais para as quais o legislador assim previu.

Em sentido formal, temos a lei como o veículo introdutor de normas, que se tem conhecimento a partir da enunciação-enunciada, no qual podemos perquirir sobre o local, a data e as pessoas dotadas da competência (constitucional e legal) para a edição daquele instrumento normativo.

Assim, podemos dizer que o conteúdo semântico do termo "lei" pode ser verificado diante de critérios como o formal e o material ou norma introdutora e norma introduzida.

Como decorrência dessa distinção, lei em sentido formal e sentido material, é possível também a classificação das normas em sentido amplo e em sentido restrito.

Em sentido amplo, o termo "lei" abrangeria todos os comandos prescritivos dentro do sistema jurídico, independentemente de sua forma (leis complementares, leis ordinárias, decretos legislativos e resoluções, bem como as leis constitucionais advindas do poder constituinte derivado<sup>66</sup>, e ainda as medidas provisórias e leis delegadas, e instrumentos normativos do poder regulamentar do Executivo). Em sentido estrito, no entanto, seria necessário que o instrumento normativo se enquadrasse no conceito de lei formal e material simultaneamente (apenas os veículos introdutores de norma advindos do Poder Legislativo e os do Poder Executivo, com força de lei).

Paulo de Barros Carvalho utiliza a denominação "instrumentos primários" para designar a lei em sentido amplo (leis constitucionais, leis complementares, leis ordinárias, decretos legislativos e resoluções, leis delegadas e medidas provisórias).

---

<sup>66</sup> Poder constituinte derivado – aquele que recebeu a competência para a elaboração de emendas à Constituição das mãos do legislador do próprio texto constitucional, isto é, do poder constituinte originário.

A expressão “instrumentos secundários” abarca todos os atos infralegais, cuja validade depende da lei (decretos, instruções ministeriais, portarias, circulares etc.).

São suas as palavras abaixo apontando essa distinção<sup>67</sup>:

“Entenda-se ‘lei’ no sentido amplo e teremos o quadro dos instrumentos primários de introdução de normas no direito brasileiro, válido para as quatro ordens jurídicas que compõem o sistema total. A lei e os estatutos normativos que têm vigor de lei são os únicos veículos credenciados a promover o ingresso de regras inaugurais no universo jurídico brasileiro pelo que as designamos por ‘*instrumentos primários*’. Todos os demais diplomas regradores da conduta humana, no Brasil, têm sua juridicidade condicionada às disposições legais, quer emanem preceitos gerais e abstratos, quer individuais e concretos. São, por isso mesmo, considerados ‘*instrumentos secundários*’ ou ‘*derivados*’, não apresentando, por si só, a força vinculante que é capaz de alterar as estruturas do mundo jurídico-positivo. Realizam os comandos que a lei autorizou e na precisa dimensão que lhes foi estipulada. Ato normativo infralegal, que extrapasse os limites fixados pela lei que lhe dá sentido jurídico de existência, padece da coima de ilegalidade que o sistema procura repelir.”<sup>68</sup>

Para o autor, a expressão “norma jurídica em sentido estrito” designa apenas a que efetivamente define a incidência do tributo, a regra-matriz de incidência tributária:

“A *norma tributária em sentido estrito*, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais.”<sup>69</sup>

Assim, neste trabalho, adotamos o termo “lei” apenas para os comandos prescritivos introdutórios de normas em sentido estrito (formal e material, simultaneamente) ou instrumentos primários (englobadas aqui a normas que

<sup>67</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 56: “Sintetizemos, para assertar que os instrumentos introdutórios de normas se dividem em instrumentos primários – a lei na acepção lata – e instrumentos secundários ou derivados – os atos de hierarquia inferior à lei, como os decretos regulamentadores, as instruções ministeriais, as portarias, circulares, ordens de serviço etc.”

<sup>68</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 55: “Nosso direito positivo compreende quatro distintos plexos normativos: a ordem total, a das regras federais, a das regras estaduais e o feixe de preceitos jurídicos dos Municípios. As três primeiras são próprias do esquema federativo, enquanto a última revela peculiaridade do regime constitucional brasileiro. Tudo pode ser resumido na coalescência de quatro sistemas: a) o sistema nacional; b) o sistema federal; c) os sistemas estaduais; e d) os sistemas municipais.”

<sup>69</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 238.

veiculam a regra matriz de incidência), aqueles advindos do Poder Legislativo, elaborados na conformidade do processo legislativo constitucionalmente estabelecido, abrangendo também os instrumentos normativos com força de lei advindos do Poder Executivo (leis delegadas e medidas provisórias, estas apenas após sua conversão em lei). Os demais comandos prescritivos de menor hierarquia serão designados por “atos infralegais” ou “instrumentos secundários”.

Observamos que o texto constitucional, em diversos dispositivos, traz o conteúdo (sentido material) sobre os quais determinadas “leis” devem versar. É possível a destinação pelo legislador constituinte de alguns conteúdos específicos a serem veiculados apenas por “lei complementar” (sentido formal, cujo processo legislativo é mais rígido), noutras encontramos apenas o vocábulo “lei” (sentido formal com processo legislativo menos rigoroso que a lei complementar), em que uma lei ordinária pode ser o veículo introdutor.

Assim, ao se preceituar que determinadas matérias sejam veiculadas apenas por lei, tem-se o conteúdo do princípio da estrita legalidade, também denominado princípio da reserva de lei formal, por meio do qual o texto constitucional está a exigir a lei em sentido estrito. Ou seja, exige-se não apenas lei em sentido material, mas também em seu sentido formal (acepção estrita), como instrumento normativo que trata das matérias prescritas pela Constituição, por meio do veículo introdutor legitimado para tal, a lei proveniente do Poder Legislativo.

#### **2.4. A hierarquia dos veículos introdutores de normas jurídicas**

Dentro da visão sobre fontes do direito, acima exposta, e dos conceitos sobre normas de estrutura e de comportamento, normas em sentido material e formal, em

sentido amplo e estrito, verificamos que a Constituição Federal como instrumento de valor supremo na sociedade brasileira traz em seu bojo grande quantidade de regras de produção normativa (regras de estrutura), ou seja, como devem ser elaborados os comandos prescritivos que objetivam alterar condutas.

Pelas lições de Tárek Moysés Moussallem<sup>70</sup>, devido à hierarquia do órgão competente para a elaboração dos textos de lei, o direito positivo estrutura-se em uma hierarquia de veículos introdutores. Assim, no topo dessa hierarquia encontramos a Assembléia Constituinte, como órgão-fonte superior, descendo até os órgãos competentes para a feitura dos últimos comandos prescritivos. Por outro modo, a hierarquia dos veículos introdutores de normas jurídicas é consequência direta da hierarquia que existe entre seus órgãos produtores, cujo fundamento de validade último é a Constituição Federal.

Nesse sentido, é possível visualizarmos a pirâmide reveladora da hierarquia das normas jurídicas a partir dos seus instrumentos introdutores, prescritos no rol do artigo 59<sup>71</sup> da Constituição Federal de 1988, cujos procedimentos para a elaboração (legitimidade para a iniciativa, ordem de votação, *quorum* para aprovação etc.), bem como o órgão dotado constitucionalmente da competência para tal, vêm minuciosamente detalhados nos artigos seguintes.

Assim, o ápice dessa pirâmide está ocupado pelas leis contidas na Constituição Federal, leis constitucionais, que devem ser obedecidas por todos e observadas em todos os degraus inferiores. A Constituição Federal deve assim ser obedecida como o instrumento supremo que traça as diretrizes de todo o ordenamento jurídico.

---

<sup>70</sup> Tárek Moysés Moussallem. *Curso de Especialização em Direito Tributário*, p. 110

<sup>71</sup> Constituição Federal. "Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I – emendas à Constituição; II – leis complementares; III – leis ordinárias; IV – leis delegadas; V – medidas provisórias; VI – decretos legislativos; VII – resoluções. Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis."

Nesse sentido, as emendas à Constituição como produto da atividade legislativa do poder constituinte derivado (poder de revisão constitucional) deve guardar a consonância com as prescrições do texto constitucional já que ao final de sua produção serão integradas a este, sob pena de desmontar todo o sistema jurídico. Note-se que as emendas constitucionais possuem processo de elaboração mais rígido e solene, sendo vedadas para tratar de institutos protegidos pelas denominadas cláusulas pétreas<sup>72</sup>, tudo para salvaguardar o próprio conteúdo constitucional e sua unidade sistemática.

Leis complementares e leis ordinárias (em sentido estrito) são os instrumentos introdutores de normas jurídicas por excelência. As primeiras requeridas diretamente pela Constituição Federal para conteúdos especiais. As segundas para todas as demais situações. Ambas possuem processo legislativo também rigoroso e solene, as primeiras mais rígidas que as segundas, mas sempre dotadas da legitimidade representativa necessária ao sistema jurídico brasileiro, ou seja, são elaboradas por órgão dotado da competência para a função legislativa pela própria Constituição Federal – o Poder Legislativo.

A lei ordinária é, notadamente, o veículo introdutor de normas jurídicas em matéria tributária, em especial a que institui o tributo, a regra-matriz de incidência<sup>73</sup>.

O artigo 59, inciso IV e V, da Constituição Federal dispõe como veículo introdutor de norma jurídica no ordenamento pátrio as leis delegadas e medidas provisórias, de competência do Poder Executivo. Consistem em exceções autorizadas constitucionalmente à competência precípua do Poder do Legislativo na elaboração das leis. No entanto, o mesmo texto constitucional, nos artigos 62 e 68,

---

<sup>72</sup> Vedação constitucional ao poder de revisão das matérias constantes dos quatro incisos do parágrafo 4º do artigo 60 da Constituição Federal: “Art. 60 (...) § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; II – o voto direito, secreto, universal e periódico; III – a separação dos Poderes; IV – os direitos e garantias individuais.”

<sup>73</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 61 e 341 ss.

prescreve a forma e o conteúdo aos quais estará adstrita a edição desses instrumentos normativos para gozarem das prerrogativas de lei.

Quanto à forma, as leis delegadas necessitam da autorização expressa do Congresso Nacional, e as medidas provisórias podem surtir efeitos desde a publicação, ficam condicionadas, no entanto, à sua conversão em lei. Note-se que a Constituição requer a ambas a participação do Poder Legislativo como requisito da legitimidade da soberania popular. O parágrafo primeiro e incisos dos artigos 62 e 68 da Constituição Federal de 1988 cuidam das matérias sobre as quais podem versar tais instrumentos, entre as quais a tributária<sup>74</sup>, e as que lhe são vedadas.

Os dois últimos incisos do artigo 59 do texto constitucional referem-se a dois instrumentos introdutórios de normas jurídicas (primários) de competência apenas do Poder Legislativo, os decretos legislativos e as resoluções. Portanto, dotados da representatividade necessária à legitimidade de sua atuação para introdução de novas normas no ordenamento jurídico pátrio, instituindo deveres e obrigações aos cidadãos.

Além dos instrumentos normativos primários (introdutores de normas jurídicas) estabelecidos pelo artigo 59 da Constituição Federal, a base da pirâmide hierárquica é ocupada por atos de hierarquia inferior à lei (infralegais), os instrumentos secundários ou derivados<sup>75</sup>, atos administrativos de competência do Poder Executivo (decretos e regulamentos, instruções ministeriais, portarias, circulares, ordem de serviço), que, entre outros objetivos, introduzem as normas individuais e concretas quando da aplicação das normas gerais e abstratas instituidoras de tributos.

---

<sup>74</sup> As medidas provisórias em matéria tributária serão analisadas no capítulo IV.

<sup>75</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 57.

Por se situarem em nível abaixo dos demais veículos introdutórios, bem como por serem de competência do Executivo na aplicação do direito positivo, portanto sem a legitimidade representativa, tais instrumentos normativos devem ser baixados apenas para dar o cumprimento à disposição contida em lei no sentido estrito.

## **2.5. Princípios – conceito e a posição privilegiada na hierarquia**

Dentro dessa hierarquia de normas jurídicas faz-se necessária a tarefa de precisar o lugar ocupado pelos chamados princípios constitucionais no ordenamento jurídico brasileiro, para, mais adiante, trabalharmos especificamente o princípio da legalidade, em especial a estrita legalidade tributária.

### **2.5.1. Conceito**

O termo “princípio”<sup>76</sup> – do latim *principium* – tem por significação o “ponto de partida e fundamento de um processo qualquer”. Os dois significados, “ponto de partida” e “fundamento” ou “causa”, estão estreitamente ligados na noção desse termo, que foi introduzido em filosofia por Anaximandro (Simplício, fis. 24, 13);”

Dessa definição tem-se a idéia primeira: a palavra princípio como origem, como ponto de partida, como causa, aquilo que está em primeiro lugar, de onde se inicia um processo de conhecimento.

Diante do objetivo deste trabalho, a verificação de aspectos relevantes no tocante ao princípio da legalidade em Direito Tributário, adotamos a posição de

---

<sup>76</sup> Nicola Abbagnano, *Dicionário de Filosofia*, p. 928.

Paulo Bonavides, segundo a qual os princípios são espécies do gênero normas jurídicas.

Paulo Bonavides<sup>77</sup> assim expressa:

“Tudo quanto escrevemos fartamente acerca dos princípios, em busca de sua normatividade, a mais alta de todo o sistema, porquanto quem os decepa arranca as raízes da árvore jurídica, se resume no seguinte: não há distinção entre princípios e normas, os princípios são dotados de normatividade, as normas compreendem regras e princípios, a distinção relevante não é, como nos primórdios da doutrina, entre princípios e normas, mas entre regras e princípios, sendo as normas o gênero, e as regras e os princípios a espécie.”

Tendo em vista que norma jurídica é resultado do processo de interpretação do direito, como vimos, sendo sempre um conteúdo implícito, a construção de seu sentido completo será extraída pela leitura dos textos de lei e dos princípios informadores daquele sentido, formando-se na mente do jurista o conceito do preceito normativo. A diferença entre as normas construídas a partir da verificação dos princípios (expressos ou não) e as que contêm as regras se faz em razão do conteúdo valorativo que as primeiras carregam irradiando todo o sistema com seus efeitos. Nesse sentido, as regras ao serem interpretadas para a aplicação num determinado caso concreto devem considerar a observância dos princípios que lhe são pertinentes.

Entre os princípios explicitados pelo legislador constituinte e os não expressos não há que se falar em hierarquia, pois todos irradiam seus efeitos por todo o ordenamento jurídico.

A distinção que se pode fazer entre tais princípios expressos em textos de lei ou não é tão-somente quanto à tarefa do aplicador ou intérprete do direito, mais árdua ou menos árdua, pois que a fundamentação da construção normativa pode ser feita de forma mais objetiva naqueles que são expressos.

---

<sup>77</sup> Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, p. 288.

Cite-se como exemplo o princípio da eficiência como de obediência obrigatória pela Administração Pública de quaisquer dos poderes, que foi inserido no texto constitucional, em seu artigo 37, *caput*, pela Emenda Constitucional n. 19, de 1998. Não se pode dizer que a atuação da Administração Pública antes de sua inserção no texto constitucional pudesse ocorrer sem o atributo da eficiência, porém ao ser positivado como princípio constitucional tornou-se mais fácil a tarefa do operador do direito na fundamentação das construções normativas.

Júlio M. de Oliveira<sup>78</sup> disciplina:

“(...) a linguagem constitucional utiliza-se dos princípios para estabelecer os marcos fundamentais do Estado. Quanto mais eficiente a linguagem constitucional mais os princípios se assemelham a normas, ou melhor, se impõem como normas superiores, verdadeiros guias para a construção do sistema jurídico. O abandono dos princípios é o abandono do próprio Estado de Direito, restam apenas normas jurídicas dispersas, que não garantem e não viabilizam a vontade constitucional.”

Paulo de Barros Carvalho<sup>79</sup> nos ensina que o direito, como objeto cultural, e, mais particularmente, as normas jurídicas estão impregnados de valores:

“esse componente axiológico (...) experimenta variações de intensidade de norma para norma, de tal sorte que existem preceitos fortemente carregados de valor e que, em função do seu papel sintático no conjunto, acabam exercendo significativa influência sobre grandes porções do ordenamento, informando o vector de compreensão de múltiplos segmentos.”

Dessa forma, as normas que trazem essa carga maior de valor são os denominados “princípios”. Mais adiante, esclarece o autor que o termo “princípio” comporta quatro tipos de uso distintos:

“a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores inseridos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da

---

<sup>78</sup> Júlio M. de Oliveira, *O Princípio da Legalidade e sua Aplicabilidade ao IPI e ao ICMS*, p. 156.

<sup>79</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 144.

norma. Nos dois primeiros, temos ‘princípio’ como ‘norma’, enquanto nos dois últimos, ‘princípio’ como ‘valor’ ou como ‘critério objetivo’.”

E após utilizar como exemplos de princípios como “limite objetivo” a anterioridade e a legalidade em matéria tributária, cuja comprovação da observância se faz de forma rápida e simples, Paulo de Barros Carvalho conclui:

“Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Algumas vezes constam de preceito expresso, logrando o legislador constitucional enunciá-los com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitiço indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos. Entre eles e os expressos não se pode falar em supremacia (...)”<sup>80</sup>

Celso Antônio Bandeira de Mello define os princípios como:

“o mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.”<sup>81</sup>

Assim, por princípios entendemos os comandos normativos – expressos ou não – dotados de alta carga valorativa, ideais de uma sociedade, que se traduzem em ponto de partida para a interpretação do direito positivo de forma a irradiar seus efeitos na construção normativa de todo o ordenamento jurídico.

---

<sup>80</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 147.

<sup>81</sup> Celso Antonio Bandeira de Mello, *Curso de direito administrativo*, p. 912 - 913.

### **2.5.2. Posição dos Princípios na Hierarquia das Normas Jurídicas**

Os princípios são os verdadeiros pilares da construção de todo o ordenamento jurídico, e, como tais, necessários à completa e correta interpretação do sistema, para a construção das normas jurídicas.

Tais princípios assim se constituem por se traduzirem no resultado da decisão de um povo em se autoregular. Essa decisão levou em conta o que é importante para essa comunidade, ou seja, a própria sociedade, ao decidir sobre os primados que deveriam regê-la, fez um juízo de valor, sopesando o que verdadeiramente considerou importante para sua coexistência.

Os princípios são normas jurídicas que carregam valores<sup>82</sup> de uma sociedade, constituem-se em diretrizes que iluminam a compreensão de todo o ordenamento jurídico, oferecendo-lhe a unidade necessária enquanto conjunto de normas.

Em sua grande maioria, os princípios se apresentam de forma expressa no texto constitucional; é o que podemos observar em seus primeiros artigos, em especial o artigo 5º, ao tratar dos direitos e garantias fundamentais, bem como no *caput* do artigo 37, quando trata da Administração Pública, e ainda a partir do artigo 145, ao tratar do sistema tributário nacional.

Compreende-se assim que o legislador constituinte preocupou-se sobremaneira em destacar a posição dos princípios de forma privilegiada dentro do sistema jurídico brasileiro, de forma que, inseridos em nível constitucional, irradiem seus efeitos por todo o ordenamento jurídico. Sobrelevar a presença dos princípios

---

<sup>82</sup> Raimundo Bezerra Falcão, *Hermenêutica*, p. 19: "(...) viver é *estar sendo*. Estar sendo no mundo. Estar o eu com as coisas. O eu com os objetos do conhecimento. Mas, enquanto o homem vive, enquanto o homem está sendo, ele está sendo em sua liberdade. Em sua liberdade e escolha. Escolha que orienta e define sua conduta. Ou, noutras palavras, escolha que põe o homem, coloca-o, na direção do seu destino, tomado este sem qualquer conotação fatalista. (...) Escolher, por seu turno, é valorar, estimar. (...) O valor é, efetivamente, toda força que, partida do homem, é capaz de gerar no homem a preferência por algo. (...) *Valor* não se confunde com *bem*. Pelo contrário, é por causa do valor que surge a idéia de algo como sendo um bem. O valor é primário."

expressos no nível constitucional não significa deixar de lado os princípios implícitos. Expressos ou não, a carga de valores que os princípios trazem em seu bojo deve ser observada para a preservação da unidade e coerência do sistema.

Júlio Maria de Oliveira<sup>83</sup> assim dispõe:

“A existência de norma jurídica dentro de um Estado Constitucional passa por sua coerência com a Constituição Federal. (...) Há que se perquirir se a norma em construção possui aqueles elementos essenciais determinados na Constituição: o que denominaremos ‘*código genético*’ comum de pertinencialidade ao sistema. (...) os princípios constitucionais representam esse ‘*código genético*’.”

Todas as demais construções normativas devem considerar o conteúdo principiológico para buscar a validade necessária à pertinencialidade ao sistema.

Esclarecendo essa idéia, encontramos o pensamento de Paulo Bonavides<sup>84</sup>

“a demonstração do reconhecimento da superioridade e hegemonia dos princípios na pirâmide normativa, supremacia que não é unicamente forma, mas sobretudo material, é apenas possível na medida em que os princípios são compreendidos e equiparados e até mesmo confundidos como os valores, sendo na ordem constitucional dos ordenamentos jurídicos, a expressão mais alta da normatividade que fundamenta a organização do poder. As regras vigem, os princípios valem; o valor que neles se insere se exprime em graus distintos. Os princípios, enquanto valores fundamentais, governam a Constituição, o regímen, a ordem jurídica. Não são apenas a lei, mas o Direito em toda a sua extensão, substancialidade, plenitude e abrangência.”

Dentro da hierarquia das normas jurídicas, encontramos a Constituição Federal como o ápice da pirâmide. Tendo-se à vista que é o próprio texto constitucional que abarca grande parte dos princípios (expressamente ou não), conseqüentemente, estes se encontram no mesmo patamar hierárquico da Constituição Federal.

Tudo o mais que for criado em matéria de direito deve guardar consonância com os princípios constitucionais do ordenamento pátrio, estejam tais princípios

---

<sup>83</sup> Júlio Maria de Oliveira, *O Princípio da Legalidade e sua Aplicabilidade ao IPI e ao ICMS*, p. 132.

<sup>84</sup> Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, p. 288.

expressos ou não, pois como normas jurídicas seu conteúdo há de estar na implicitude do pensamento do intérprete do direito positivo.

Há princípios constitucionais gerais cujos efeitos alcançam todo o ordenamento jurídico, e outros, específicos, que alcançam conteúdos normativos de uma disciplina em especial.

Vale lembrar aqui que, pela relação de pertinencialidade de uma norma jurídica a um determinado sistema, esta será válida se posta por órgão competente, segundo procedimento estabelecido para esse fim e dentro da coerência que o sistema impõe para essa inserção. É nesse momento que se impõe a efetividade dos princípios. Ora, se o sistema é regido por uma cadeia de princípios informadores como condição de sua existência, como admitir que determinada norma irradie seus efeitos sem a consonância com esses princípios. Assim, percebe-se a efetividade dos princípios não apenas no processo de interpretação da literalidade dos dispositivos de lei para sua aplicação ao caso concreto, mas também no processo de inserção de novas leis nesse sistema, ou seja, os princípios regem também a aplicação das normas de produção normativa. O legislador incumbido da tarefa de alterar o texto constitucional por meio das Emendas à Constituição e também o legislador infraconstitucional devem estar atentos à observação dos princípios que dão a unidade e fundamentação de todo o ordenamento jurídico como sistema. O mesmo se diga daqueles que têm a competência para a aplicação da lei ao caso concreto, sejam do Poder Judiciário, sejam do Poder Executivo.

Para essa análise, então, reiteramos a primazia dos princípios como realmente o início, a fundação do sistema de normas, ou, por outro modo, os postulados máximos em redor dos quais gira todo o sistema jurídico de uma nação.

### 3. A CONSTITUIÇÃO FEDERAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

#### 3.1. Poder Constituinte

Considerando-se a importância que o texto constitucional assume diante do ordenamento jurídico de uma Nação, oportuna a análise neste ponto da legitimidade do poder constituinte ao elaborar a Constituição, lei máxima de um Estado.

Temos, então, a teoria do poder constituinte, como disciplina Paulo Bonavides<sup>85</sup>:

“A teoria do poder constituinte é basicamente uma teoria da legitimidade do poder. Surge quando uma nova forma de poder, contida nos conceitos de soberania nacional e soberania popular, faz sua aparição histórica e revolucionária em fins do século XVIII. Esse poder novo, oposto ao poder decadente e absoluto das monarquias de direito divino, invoca a razão humana ao mesmo passo que substitui Deus pela Nação como titular da soberania. Nasce assim a teoria do poder constituinte, legitimando uma nova titularidade do poder soberano e conferindo expressão jurídica aos conceitos de soberania nacional e soberania popular.”

Por esta teoria se tem a legitimidade do poder constituinte pelo povo como o seu titular, opondo-se à vontade do monarca de poderes absolutos, ou seja, o poder constituinte legitimado pela soberania popular<sup>86</sup>, um dos fundamentos da democracia.

---

<sup>85</sup> Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, p. 141: “A teoria do poder constituinte empresta dimensão jurídica às instituições produzidas pela razão humana. Como teoria jurídica, prende-se indissociavelmente ao conceito formal de Constituição, separa o poder constituinte dos poderes constituídos, torna-se ponto de partida e matriz de toda a obra levantada pelo constitucionalismo de fins do século XVIII e primeira metade do século passado, assinala enfim o advento das Constituições rígidas”.

<sup>86</sup> José Afonso da Silva, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 131: “A democracia, em verdade, repousa sobre dois *princípios fundamentais* ou *primários*, que lhe dão a essência conceitual: (a) o da *soberania popular*, segundo o qual *o povo é a única fonte do poder*, que se exprime pela regra de que *todo o poder emana do povo*; (b) a *participação direta ou indireta, do povo no poder*, para que este seja efetiva expressão da vontade popular; nos casos em que a participação é indireta, surge um princípio derivado ou secundário: o *da representação*. As técnicas que a democracia usa para concretizar esses princípios têm variado, e certamente continuarão a variar, com a evolução do

Nesse sentido, poder constituinte é aquele que edita a Constituição e, numa democracia, deve ser composto necessariamente por representantes do povo. Assim, se temos que a Constituição de um Estado ocupa o ápice da pirâmide hierárquica, para que esse documento cumpra sua tarefa de regulação dessa sociedade, deve ser posto por quem detenha a legitimidade para tal, a Assembléia Constituinte.

Pode-se distinguir o poder constituinte, conforme a sua atuação, em dois diferentes momentos: o originário e o derivado. O primeiro – originário – é aquele que inova a ordem jurídica de um Estado e dá origem à sua organização jurídica fundamental; sua tarefa termina com a promulgação da nova (ou primeira) Constituição. Esse poder dito originário não está limitado em termos formais, sendo um poder político ou extrajurídico, fundado na ideologia política que causou a ruptura do poder anterior.

O segundo – poder constituinte derivado – é aquele que o próprio texto constitucional prevê como mecanismo de alteração de seus dispositivos, isto é, seu poder de revisão.

Assim, o próprio poder constituinte originário constitui o poder derivado e lhe dá os parâmetros para que sua atuação seja legítima. Diferentemente do originário, que não se prende a limites, pois decorrente de uma ruptura com o ordenamento anterior, o poder derivado é essencialmente um poder jurídico limitado às disposições constitucionais fixadas pelo poder constituinte originário e deve estar em perfeita consonância com a decisão política que fundamentou a Constituição, sob pena de se romper, ainda que de forma velada, aquela ordem política inicial.

---

processo histórico, predominando, no momento, as técnicas eleitorais com suas instituições e o sistema de partidos políticos, como instrumentos de expressão e coordenação da vontade popular.”

Paulo Bonavides<sup>87</sup> nos adverte para o fato de que nem sempre o povo mantém a titularidade desse poder. Vezes há em que o poder constituinte se opera de forma aparentemente legítima, fazendo alterações nem sempre na conformidade dos interesses do povo. São suas as palavras:

“Há um poder constituinte de titularidade indeterminada, fugaz, indecisa, cuja rara e difícil identificação no seio de uma ordem jurídica já estabelecida não deve eximir-nos da obrigação de examinar-lhe os efeitos, sempre patentes em mudanças de aparência imperceptível numa época, mas que com o tempo avultam a consideráveis proporções. (...) Esses titulares ocasionais do poder constituinte foram excelentemente retratados por Bidart Campos, ao asseverar que, sem embargo de o povo ser o titular válido do poder constituinte, ‘haverá sempre atos constituintes emitidos por outros órgãos sem investidura legítima e formal.’ (...) Esse poder constituinte das teses liberais e democráticas da nação do povo soberano é o único legítimo para instituir um Estado de Direito.”<sup>88</sup>

Partindo-se da premissa de que a Constituição é o fundamento jurídico de todo o ordenamento positivo, e como tal deve ser obedecida pelos seus destinatários (o povo), o poder constituinte (dotado de legitimidade) deve atuar em conformidade com o seu titular, os próprios destinatários.

A atuação do chamado poder constituinte constituído (ou derivado ou de revisão), cuja existência pressupõe sempre uma Constituição anterior, é sempre um poder essencialmente jurídico, pois está limitado à ordem jurídica que o constituiu. Sua função é alterar a Constituição parcialmente, ou seja, proceder à revisão da Constituição vigente, e, nesse sentido, está limitado à ordem Constitucional que revisa, observando-se os preceitos constitucionais, incluídos os princípios.

---

<sup>87</sup> Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, p. 159.

<sup>88</sup> Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, p. 169.

### 3.2. Constituição

Constituição é o documento escrito resultante da tarefa do poder constituinte originário e sua conceituação abarca várias acepções, nem sempre pacíficas na doutrina.

Alexandre Issa Kimura<sup>89</sup> conceitua Constituição como

“a norma suprema do ordenamento jurídico, pois forma o Estado, estabelece as regras e princípios estruturais de exercício do poder, atribui competências orgânicas e espaciais às instituições, bem como seus respectivos limites e relações. Estado e constituição são institutos indissociáveis, vale dizer, o Estado não subsiste sem Constituição. (...) No sentido jurídico, Constituição é a lei fundamental de um Estado, da qual todas as demais normas jurídicas extraem seu fundamento de validade.”

Para Celso Ribeiro Bastos<sup>90</sup>, temos Constituição em sentido material, substancial e formal. Em seu sentido material, o autor nos aponta Constituição como:

“o conjunto de forças políticas, econômicas, ideológicas, etc., que conforma a realidade social de um determinado Estado, configurando a sua particular maneira de ser, (...) sua essência não repousa na ‘folha de papel’, que representa a Constituição escrita, que é mera descritora da realidade subjacente, mas sim nas relações fáticas reinantes de poder num Estado.”

O sentido material da Constituição considera relevante a realidade do comportamento da sociedade, faz parte do universo do “ser”, em contraposição ao universo do “dever-ser” das normas jurídicas.

Em sentido substancial, Celso Bastos, a Constituição “procura reunir as normas que dão essência ou substância ao Estado”<sup>91</sup>. Para esse conceito são relevantes os conteúdos das normas. Assim, incluem-se aqui as normas jurídicas que dão a estrutura do Estado, definindo competências de seus órgãos superiores,

---

<sup>89</sup> Alexandre Issa Kimura, *Curso de Direito Constitucional*, p. 07.

<sup>90</sup> Celso Ribeiro Bastos, *Curso de Direito Constitucional*, p. 42.

<sup>91</sup> Celso Ribeiro Bastos, *Curso de Direito Constitucional*, p. 43.

limitando suas ações, dentro do respeito ao conteúdo mínimo das garantias individuais.

Celso Bastos ainda aponta a Constituição em seu sentido formal, como o conjunto de tudo o que está contido em seu corpo, ou seja, o conjunto de normas jurídicas, que se distinguem das não constitucionais pelo seu processo de elaboração, mais árduo, solene, dificultoso, originado a partir de um poder constituinte. Em seu sentido formal, então, Constituição consiste nas normas hierarquicamente superiores, que dão validade e fundamento para todo o ordenamento jurídico.

Para Manoel Gonçalves Ferreira Filho<sup>92</sup>, Constituição é o “conjunto de regras concernentes à forma do Estado, à forma do governo, ao modo de aquisição e exercício do poder, ao estabelecimento de seus órgãos, aos limites de sua ação”.

A Constituição, assim, traz em seu bojo o conceito fundamental de instrumento limitador do poder soberano, além de instrumento organizador do Estado e da sociedade.

Paulo Bonavides<sup>93</sup> distingue o conceito material do conceito formal de Constituição. Para esse autor, sob o ponto de vista material:

“Constituição é o conjunto de normas pertinentes à organização do poder, à distribuição da competência, ao exercício da autoridade, à forma de governo, aos direitos da pessoa humana, tanto os individuais como sociais.”

O conceito material refere-se ao conteúdo básico da Constituição. Nesse sentido, toda sociedade politicamente organizada possui uma Constituição, ainda que muito rudimentar, podendo ser escrita ou não.

Sob o ponto de vista formal, estão agrupadas aquelas normas que não necessariamente precisam se revestir daquele caráter básico, essencial à

---

<sup>92</sup> Manoel Gonçalves Ferreira Filho, *Curso de Direito Constitucional*, p. 10.

<sup>93</sup> Paulo Bonavides, *Curso de Direito Constitucional*, p. 80 ss.

organização política. Uma vez inseridas no corpo da Constituição, são formalmente constitucionais. Sob esse aspecto podemos ter normas em nível constitucional que são apenas formalmente constitucionais, e outras tantas que são formal e materialmente constitucionais.

Lourival Vilanova<sup>94</sup>, ressaltando o estudo sobre a produção de novas normas jurídicas, evidencia a posição de supremacia do texto constitucional, como segue:

“É a Constituição que estatui as fontes ou métodos de produção de normas, como estabelece a ordem de validade das fontes e, conseqüentemente, a hierarquia das normas provenientes dessas fontes. Os tratados – Direito internacional particular – não podem sobrepor-se à fonte constituinte, pois *pressupõem a existência dos Estados*. Mesmo na hipótese de o tratado colocar-se no mesmo nível de leis constitucionais (Schimtt), não se coloca no mesmo nível da Constituição, em seu núcleo decisório fundamental, ou naquilo de que depende a existência mesma dos órgãos-do-poder, isto é, do próprio Estado.”

Roque Antônio Carrazza<sup>95</sup> ensina que

“A Constituição, num Estado-de-Direito, é a lei máxima, que submete todos os cidadãos e os próprios Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. (...) As normas constitucionais, além de ocuparem a cúspide da *pirâmide jurídica*, caracterizam-se pela imperatividade de seus comandos, que obrigam não só as pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou de direito privado, como o próprio Estado. (...) a Constituição não é um mero repositório de recomendações, a serem ou não atendidas, mas um conjunto de normas supremas que devem ser incondicionalmente observadas, inclusive pelo legislador.”

Nota-se, assim, o caráter de supremacia das leis constitucionais em determinado ordenamento jurídico, tanto formal como materialmente. É na Constituição que encontraremos os valores que a sociedade elegeu para a sua autoregulação, os princípios constitucionais, bem como as disposições que informam a feitura de novos instrumentos normativos, sendo o fundamento de validade de todas as demais leis infraconstitucionais.

<sup>94</sup> Lourival Vilanova, *Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*, p. 288 ss.

<sup>95</sup> Roque Antônio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 28.

### 3.3. A Constituição Federal de 1988

A ordem constitucional brasileira, desde 05 de outubro de 1988, tem como base de sua estrutura os direitos sociais e os individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça, proclamados como valores supremos da sociedade brasileira de forma inequívoca em seu preâmbulo:

“Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático,, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.”

Em seu artigo 1º, incisos e parágrafo único, no Título I, ao tratar “Dos Princípios Fundamentais” do ordenamento pátrio<sup>96</sup>, o legislador constituinte proclamou como fundamentos da República Federativa do Brasil a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da iniciativa privada, o pluralismo político.

“Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união, indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

- I – a soberania;
- II – a cidadania;
- III – a dignidade da pessoa humana;
- IV – os valores sociais do trabalho e da iniciativa privada;
- V – o pluralismo político.

---

<sup>96</sup> Alexandre de Moraes, *Direito Constitucional*, p. 39: “Quanto à origem: constituições *promulgadas* (democráticas, populares) e outorgadas. São promulgadas, também denominadas *democráticas* ou *populares*, as Constituições que derivam do trabalho de uma Assembléia Nacional Constituinte composta de representantes do povo, eleitos com a finalidade de sua elaboração (exemplo: Constituições brasileiras de 1891, 1934, 1946 e 1988) e constituições *outorgadas* as elaboradas e estabelecidas sem a participação popular; através de imposição do poder da época (exemplo: Constituições brasileiras de 1824, 1937, 1967 e EC nº 01/1969).”

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”

A expressão “Estado Democrático de Direito”<sup>97</sup> traz em seu bojo a decisão dos governados de que esse Estado não seja uma ordem jurídica imposta, isto é, impede-se que os administrados se submetam a um sistema jurídico formado por leis arbitrárias que usurpem os seus direitos. Ao contrário, a opção política é pelo regime<sup>98</sup> da democracia, ou seja, o povo, como verdadeiro titular do poder, é que legitima esse ordenamento jurídico.

José Afonso da Silva<sup>99</sup> esclarece:

“(...) democracia é um processo de convivência social em que o poder emana do povo, há de ser exercido, direta ou indiretamente, pelo povo e em proveito do povo.”

---

<sup>97</sup> Necessária a distinção entre as diversas expressões: “Estado de Direito”, “Estado Constitucional” e “Estado Democrático de Direito”. Roque Carrazza nos auxilia nesta distinção, assim, tratando-se da expressão “Estado de Direito” apenas, temos um Estado regido especificamente pelo direito, isto é, por um conjunto de leis que submete não apenas à sociedade, mas também o Poder Executivo e o Poder Judiciário, deixando, entretanto, o Poder Legislativo livre para atuar na feitura das leis que limitarão aqueles. “Diferentemente, nos *Estados Constitucionais*, a Constituição, Lei das Leis, é o fundamento de validade de toda a ordem jurídica nacional, disciplinando a atuação não só dos Poderes Executivo e Judiciário, senão, também, do Poder Legislativo. (...) Como, porém, a expressão *Estado de Direito* é mais difundida que aquela outra, *Estado Constitucional*, também nós vamos empregá-la, no sentido de que, nele (no Estado de Direito), o Estado, como qualquer particular, subordina-se à Constituição, à lei e à jurisdição” (Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 353 ss.). José Afonso da Silva nos alerta para a ambigüidade da expressão “Estado de Direito” sem outro qualificativo que indique seu conteúdo material, podendo levar a concepções deformadoras, apontando, entre outros significados, “Estado de Direito” como “Estado Liberal de Direito”, cujas características básicas foram: (a) *submissão ao império da lei*, que era a nota primária de seu conceito, sendo a lei considerada como ato emanado formalmente do Poder Legislativo, composto de representantes do povo, mas do povo-cidadão; (b) *divisão dos poderes*, (...); (c) *enunciado e garantia dos direitos individuais* (José Afonso da Silva, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 112). Dessa forma, a expressão “Estado Democrático de Direito” é mais abrangente por significar o Estado de Direito subordinado à Constituição (“Estado Constitucional”), como o documento supremo de regulação de uma sociedade posta pela vontade do titular do poder – o povo, como destinatários do conjunto de leis.

<sup>98</sup> José Afonso da Silva, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 124. “(...) *regime político*, antes de tudo, pressupõe a existência de um conjunto de instituições e princípios fundamentais que informam determinada concepção política do Estado e da sociedade, mas é também um conceito ativo, pois, ao fato estrutural há que superpor o elemento funcional, que implica uma atividade e um fim, supondo dinamismo (...). E aí já se percebe a relação entre regime político e direitos humanos fundamentais. Regimes há que lhes são garantias – os democráticos – instrumentos de sua realização no plano prático; outros – os autocráticos – ao contrário, lhes recusam guarida, tolhendo-os a realização.”

<sup>99</sup> José Afonso da Silva, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 126.

Pelo regime da democracia, o ordenamento jurídico brasileiro funda-se na soberania popular, isto é, na vontade do povo<sup>100</sup>, o que vem expresso em no parágrafo único do artigo primeiro, manifestada diretamente ou por meio de seus representantes<sup>101</sup>.

José Afonso da Silva disciplina<sup>102</sup>:

“A democracia, em verdade, repousa sobre dois *princípios fundamentais* ou *primários*, que lhe dão a essência conceitual: (a) o da *soberania popular*, segundo o qual *o povo é a única fonte do poder*, que se exprime pela regra de que *todo o poder emana do povo*; (b) a *participação direta ou indireta, do povo no poder*, para que este seja efetiva expressão da vontade popular; nos casos em que a participação é indireta, surge um princípio derivado ou secundário: o da *representação*. As técnicas que a democracia usa para concretizar esses princípios têm variado, e certamente continuarão a variar, com a evolução do processo histórico, predominando, no momento, as técnicas eleitorais com suas instituições e o sistema de partidos políticos, como instrumentos de expressão e coordenação da vontade popular.”

Dizer que a República Federativa do Brasil constitui Estado Democrático de Direito significa dizer que o legislador constituinte consagrou os fundamentos de todo o seu ordenamento jurídico como a opção o povo brasileiro fez, elegendo tais valores como vitais para a existência do Brasil como Estado soberano<sup>103</sup>.

<sup>100</sup> Constituição Federal. “Art. 14. A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei, mediante: I – plebiscito; II – referendo; III – iniciativa popular.” A lei n. 9.709 de 18.11.1998 disciplina os três incisos.

<sup>101</sup> Manoel Gonçalves Ferreira Filho, *Curso de Direito Constitucional*, p. 81-84: “A *democracia direta*, ou seja, aquela em que as decisões fundamentais são tomadas pelos cidadãos em assembleias, é uma reminiscência histórica ou uma curiosidade quase que folclórica. (...) A *democracia indireta* é aquela onde o povo se governa por meio de ‘representante’ ou ‘representantes’ que, escolhidos por ele, tomam em seu nome e presumidamente no seu interesse as decisões de governo. (...) *democracia representativa*. Um tipo de democracia em que o povo se governa indiretamente, por intermédio de representantes que elege. (...) *democracia semidireta*, que, embora seja basicamente representativa, é direta na medida em que o povo participa de modo imediato de certas decisões. Em geral essa participação se dá pela *iniciativa legislativa popular* e pelo *referendum*”.

<sup>102</sup> José Afonso da Silva, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 131.

<sup>103</sup> José Afonso da Silva, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 792: “O art. 1º dá a *soberania*, como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil e, pois, do Estado Democrático de Direito em que ela se constitui, enquanto o art. 4º põe a *independência nacional* como o princípio de suas relações internacionais”.

A Constituição Federal, como lei suprema fundada no princípio da democracia, a ser obedecido por todos os poderes e pelos administrados consagra, entre outros, (i) o princípio federativo, descentralizando atividades para os quatro entes constitucionais que a (União, Estados, Distrito Federal e Municípios); (ii) o princípio da separação dos poderes (Legislativo, Judiciário e Executivo), com a convivência harmônica entre eles, cada um cumprindo suas competências constitucionalmente atribuídas, numa coexistência dentro do denominado sistema de “freios e contrapesos”; (iii) as garantias e liberdades individuais que devem ser salvaguardadas dos arbítrios dos governantes; (iv) o princípio da igualdade<sup>104</sup>; (v) o princípio da legalidade; (vi) o princípio da segurança jurídica.

Observe-se que o artigo 60, § 4º, impõe a vedação constitucional sobre o poder de revisão de seu texto que vise a abolir princípios fundamentais da Constituição:

“Art. 60 (...)  
 § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:  
 I – a forma federativa de Estado;  
 II – o voto direto, secreto, universal e periódico;  
 III – a separação dos Poderes;  
 IV – os direitos e garantias individuais.”

Tratando-se da competência do poder de revisão (poder constituinte derivado), esta é estabelecida pela própria Constituição pelo poder constituinte originário, que o fez de forma rígida, determinando os limites materiais, consagrados como *cláusulas pétreas*<sup>105</sup>, exatamente por serem os pilares de sustentação de

<sup>104</sup> Manoel Gonçalves Ferreira Filho, *Curso de Direito Constitucional*, p. 99. “Fundamentalmente são dois valores que inspiram a democracia: *liberdade e igualdade*, cada um destes valores, é certo, com sua constelação de valores secundários. Não há concepção de democracia que não lhes renda vassalagem, ainda que em grau variabilíssimo.”

<sup>105</sup> Cláusulas pétreas ou intangíveis, ou ainda núcleo imodificável, consistem na vedação de alteração do texto constitucional de forma a abolir ou tendentes a abolir as matérias constantes do § 4º do artigo 60 da Constituição Federal de 1988. “A vedação atinge a pretensão de modificar qualquer elemento conceitual da Federação, ou do voto direto, ou indiretamente restringir a liberdade religiosa, ou de comunicação ou outro direito e garantia individual; basta que a proposta de emenda se

nosso ordenamento. Além dessas vedações materiais, prescritas no § 4º acima transcrito, os preceitos consagrados em outros parágrafos e incisos do mesmo dispositivo impõem ainda limites temporais e circunstanciais, bem como processo de elaboração mais solene e rígido para a alteração de seus textos. É de se ver que, se o legislador constituinte preocupou-se em manter intangíveis determinados conteúdos constitucionais, é porque estes se constituem nas vigas mestras do sistema jurídico brasileiro. Entre eles, assume relevância para o nosso estudo o princípio da legalidade como garantidor de que a lei é a forma legítima de restrição de direitos não apenas do povo, mas também do Estado, expressamente consagrado no texto constitucional entre as garantias e os direitos fundamentais (artigo 5º, inciso II).

A Constituição, assim, ocupa o ápice da pirâmide normativa como lei suprema a ser observada por todos, bem como pelo legislador constituinte derivado, em seu poder de revisão do texto constitucional, e pelo legislador infraconstitucional na elaboração dos demais instrumentos legislativos.

Note-se que a lei infraconstitucional ou mesmo emendas constitucionais, e outros instrumentos infralegais elaborados em desacordo com a lei suprema não podem e não devem prosperar como pertencentes ao sistema.

### **3.3.1. A Recepção dos textos anteriores à nova ordem**

A instauração de um novo ordenamento jurídico traz ínsita a necessidade de se perquirir acerca de seus efeitos sobre os textos infraconstitucionais vigentes sob a ordem anterior. O texto constitucional anterior deixa de vigor pela instauração da

---

encaminhe ainda que remotamente, 'tenda' (emendas *tendentes*, diz o texto) para sua abolição" (José Afonso da Silva, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 67)

nova Constituição, mas o ordenamento jurídico infraconstitucional inteiro não tem como ser refeito do dia para a noite.

Surge o fenômeno denominado recepção, por meio do qual os textos normativos anteriores à nova ordem constitucional são trazidos à validade desta, desde que compatíveis com o novo ordenamento. Alexandre de Moraes<sup>106</sup> disciplina:

“*Recepção*, consiste no acolhimento que uma nova constituição posta em vigor dá às leis e atos normativos editados sob a égide da Carta anterior, desde que compatíveis consigo. O fenômeno da recepção, além de receber materialmente as leis e atos normativos compatíveis com a nova Carta, também garante a sua adequação à nova sistemática legal.”

Nesse sentido, diante dos conteúdos da norma constitucional brasileira recentemente inaugurada que primam pelo princípio do Estado Democrático de Direito, como acima apontado, o intérprete do direito deverá ater-se à necessidade da verificação da recepção ou não dos textos positivados sob a égide do ordenamento anterior, pertinentes ao tema que se propõe a analisar.

O fenômeno da recepção, também denominado princípio da recepção, em matéria tributária mereceu expressa determinação do legislador constituinte, no artigo 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

“Art. 34. (...) § 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3º e 4º.”

O texto constitucional, assim, expressamente previu o acatamento da legislação anterior, frisando, no entanto, a compatibilidade, ou a não contrariedade, com a Constituição vigente. É certo que a técnica da recepção torna-se bastante útil tendo em vista a dificuldade e a desnecessidade de se re-escriturar todos os textos legais vigentes anteriormente. Entretanto, será útil (e desnecessária a nova redação)

---

<sup>106</sup> Alexandre de Moraes, *Direito Constitucional*, p. 526.

para o aproveitamento dos textos que efetivamente se compatibilizem com a Constituição atual.

Dessa forma, as normas que conflitem com a nova ordem jurídica obrigatoriamente devem ser retiradas do sistema, pois se continuarem a surtir efeitos estarão em desarmonia e conseqüentemente desmoronando o novo sistema jurídico. Assim, não há como admitir que determinado dispositivo legal vigente sob a égide de Constituição anterior e não recepcionado pela Constituição de 1988, que prima pela legalidade como fundamentada acima, continue a surtir efeitos.

### **3.3.2. O Código Tributário Nacional**

O legislador constituinte dedicou especial atenção à matéria tributária no texto da Constituição Federal de 1988, ou seja, ao implantar nova ordem constitucional, precisou de forma detida e minuciosa a matéria sobre a imposição de pagar tributos. E assim o fez considerando que a liberdade e as garantias do contribuinte dentro do sistema constitucional devem estar salvaguardadas do arbítrio dos Poderes que constituem a República – Executivo, Legislativo e Judiciário.

Dessa forma, em estrita observância aos mandamentos constitucionais, temos o Código Tributário Nacional, que nasceu como lei ordinária – Lei nº 5.172/66 – sob a égide do texto constitucional anterior à Constituição de 1967<sup>107</sup>, e foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, fazendo as vezes da lei

---

<sup>107</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 61: “Não excede recordar que a Lei n. 5.172/66 – o Código Tributário Nacional – foi aprovada como lei ordinária da União visto que naquele tempo a lei complementar não apresentava o caráter ontológico-formal que só foi estabelecido com o advento da Constituição de 1967. Todavia, com as mutações ocorridas no ordenamento anterior, a citada lei adquiriu eficácia de lei complementar, pelo motivo de ferir matéria reservada, exclusivamente, a esse tipo de ato legislativo. E, com tal índole, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988.”

complementar, requerida pelo artigo 146, inciso III, apta a estabelecer normas gerais em matéria tributária, naquilo que não a contrarie, conforme a disposição do § 5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

“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 cálculos e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.”

O Código Tributário Nacional, portanto, é autorizado constitucionalmente a estabelecer normas gerais em matéria tributária. São suas atribuições, entre outras, dispor sobre a definição de tributos, suas espécies, os respectivos fatos jurídicos tributários, suas bases de cálculos e seus contribuintes, bem como sobre créditos e lançamentos tributários.

### **3.4. Os princípios no Estado Democrático de Direito**

Ao apreciarmos a estrutura do ordenamento jurídico brasileiro, observamos a posição elevada dos princípios na pirâmide hierárquica, considerando que em sua grande maioria encontram-se expressos (e mesmo implícitos) no texto constitucional. Esse cuidado do legislador constituinte se fez considerando que a liberdade e as garantias dos cidadãos dentro do sistema constitucional de um Estado Democrático de Direito devem estar salvaguardadas do arbítrio dos Poderes que constituem a República – Executivo, Legislativo e Judiciário.

Ou seja, a Constituição Federal de 1988, ao estabelecer que a República Federativa do Brasil constitui-se em um Estado Democrático de Direito, consagrou os fundamentos de todo o seu ordenamento como os valores que o povo brasileiro, nessa democracia, elegeu como suficientes e competentes para a garantia de seus direitos e liberdades individuais.

Nesse sentido, o conjunto principiológico tem função de vital importância para a manutenção do sistema democrático brasileiro, possuindo uma atuação positiva e uma atuação negativa. Se de um lado os princípios prescrevem a maneira pela qual deve ser um sistema jurídico, dando-lhe a conformação mínima para que as normas criadas se coadunem com o seu espírito, por outro, inibem qualquer norma criada em desacordo com o seu intento, negando-lhes a validade. É por meio dos princípios que se pode alcançar a unidade que o direito como sistema reclama.

Os princípios, assim, devem balizar a atuação do legislador, na feitura de novas leis, e também a do aplicador do direito, na interpretação dos comandos prescritivos para a construção das normas a serem aplicadas ao caso concreto.

Júlio M. de Oliveira<sup>108</sup> esclarece:

“Partimos da premissa que os princípios constitucionais possuem absoluta preponderância em relação às demais normas jurídicas. Não há, ao nosso ver, a possibilidade de existência de um sistema jurídico, dentro de um Estado Constitucional, que desconheça os princípios constitucionais. (...) Se há uma Constituição, norma fundante do Estado, sua força de irradiação normativa se realiza por intermédio dos princípios. Relegar os princípios constitucionais ou não reconhecer sua força normativa é negar a existência de uma Constituição como norma fundamental do Estado. A função interpretativa de construção das normas principiológicas é essencial à existência do Estado fundado na Constituição. Integrar os valores constitucionais na norma jurídica é aplicar os princípios constitucionais. (...) Temos um verdadeiro fio condutor, que leva os conteúdos mínimos (código genético) a todos os poderes e órgãos do sistema e, ao mesmo tempo, produz mecanismos de defesa contra enunciados que contrariem esses preceitos. Esse fio

---

<sup>108</sup> Júlio M. de Oliveira, *O Princípio da Legalidade e sua Aplicabilidade ao IPI e ao ICMS*, p. 153.

condutor orienta as normas jurídicas na direção pretendida pela norma fundante, o que garante a legitimidade outorgada pelo poder popular.”

No âmbito do Direito Tributário, especificamente, temos o conteúdo principiológico, exhaustivamente prescrito na Constituição Federal de 1988<sup>109</sup>, traduzindo-se na preocupação do legislador constituinte em balizar a atuação do Estado na invasão da esfera de direitos do contribuinte.

---

<sup>109</sup> Constituição Federal: Capítulo I – “Do Sistema Tributário Nacional” – Seção I “Dos Princípios Gerais” e Seção II “Das Limitações ao Poder de Tributar”.

## 4. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

### 4.1. Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade surge da necessidade de consentimento do povo para a imposição de direitos e obrigações. A restrição na esfera de direitos dos cidadãos deve ser feita apenas quando autorizada por ele mesmo, assim como as prescrições de seus direitos.

Pela observação deste princípio é que se pode falar em Estado Democrático de Direito, fundamento do ordenamento brasileiro, pois só é lei, portanto, legal, o veículo introdutor de normas emanado pelo poder que recebeu essa competência da própria Constituição Federal de 1988, dotado da legitimidade representativa parlamentar e elaborado na estrita observância do procedimento previsto também em nível constitucional.

Não foi outra a opção do legislador constituinte ao dispor o princípio da legalidade em nível constitucional, no Título II, “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”, Capítulo I – “Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos”, como inciso II do art. 5º:

“Art. 5º. (...)

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

Antes mesmo de sua inserção no dispositivo em referência, a Constituição Federal já assim o demonstrava ao estabelecer que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito, pois tal afirmação, repetimos, traz em sua base, entre outros, o princípio da legalidade como condição de existência.

Pelo comando prescritivo do artigo 5º, inciso II, o princípio da legalidade se mostra de forma expressa, prescrevendo que a “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei”. Esse conteúdo implica dizer que a norma jurídica construída, por meio da interpretação sistemática, diz claramente que “se surgirem deveres ou obrigações por meio de outro veículo introdutor de normas que não seja ‘lei’, *então* esse veículo será inválido perante o sistema”, e, como decorrência, o conteúdo desse veículo inválido não tem a força normativa para obrigar alguém à sua obediência. O surgimento de deveres, obrigações e direitos só pode e deve se dar com a estipulação de uma lei, como garantia dos direitos do cidadão. Trata-se de efetiva garantia ao cidadão, que, constante daquele rol de garantias do artigo 5º, está protegido por cláusula pétrea<sup>110</sup>.

A Carta Magna brasileira, assim, consagra um dos princípios mais importantes do ordenamento jurídico democrático – o da superioridade da lei, aqui entendida como a lei resultante do processo legislativo, cuja competência precípua pertence ao Poder Legislativo. E assim é porque o corpo legislativo de uma nação é o representante mais próximo do povo, portanto, único legitimado pelo próprio povo para restringir ou limitar seus direitos e garantias fundamentais.

Roque Antônio Carrazza<sup>111</sup> disciplina:

“No *Estado de Direito* o Legislativo detém a exclusividade de editar normas jurídicas que fazem nascer, para todas as pessoas, deveres e obrigações, que lhes restringem ou condicionam a liberdade.”

O fundamento do princípio da legalidade está na soberania popular, prescrita no parágrafo único do artigo 1º da Constituição – “todo poder emana do povo, que o

---

<sup>110</sup> Cláusulas pétreas ou intangíveis, ou ainda núcleo irreformável (imodificável) consistem na vedação de alteração do texto constitucional de forma a abolir ou tendentes a abolir as matérias constantes do § 4º do artigo 60 da Constituição Federal de 1988. Ver capítulo III, item 3.2.

<sup>111</sup> Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 215. Com a ressalva de que a expressão “Estado de Direito” aqui usada pelo autor significa o Estado Constitucional. Ver capítulo III, item 3.2., nota de rodapé.

exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”. Somente a lei, como expressão da vontade geral exercida pelos representantes do povo em assembléia legislativa, é que tem o poder de cercear a liberdade e a propriedade.

Celso Bastos<sup>112</sup> disciplina:

“De um lado representa o marco avançado do Estado de Direito, que procura jugular os comportamentos, quer individuais, quer dos órgãos estatais, às normas jurídicas das quais as leis são a suprema expressão. Nesse sentido, o princípio da legalidade é de transcendental importância para vincar as distinções entre o Estado constitucional e o absolutista, este último de antes da Revolução Francesa. Aqui havia lugar para o arbítrio. Com o primado da lei cessa o privilégio da vontade caprichosa do detentor do poder em benefício da lei, que se presume ser a expressão da vontade coletiva. De outro lado, o princípio da legalidade garante o particular contra os possíveis desmandos do Executivo e do próprio Judiciário. Instaura-se, em consequência, uma mecânica entre os Poderes do Estado, da qual resulta ser lícito apenas a um deles, qual seja o Legislativo, obrigar aos particulares.”

Como princípio, seus efeitos se irradiam por todo o ordenamento jurídico, orientando a aplicação de todo o direito, vinculando não apenas o Poder Legislativo, na feitura das leis, mas também a atuação do Poder Executivo.

#### **4.2. Princípio da Legalidade no âmbito do Direito Tributário**

O princípio da legalidade, de forma genérica, estabelecido no artigo 5º, inciso II, consiste num dos princípios basilares do Estado Democrático de Direito, irradiando seus efeitos por todo o ordenamento jurídico brasileiro. Ele por si só seria suficiente para a proteção dos direitos e garantias do cidadão contra arbitrariedades.

Entretanto, tratando-se de matéria tributária, esse princípio é mais que essa forma genérica, pois o legislador constituinte julgou necessário reforçá-lo de forma

---

<sup>112</sup> Celso Ribeiro Bastos, *Curso de Direito Constitucional*, p. 194.

especial no Título IV – “Da Tributação e do Orçamento”, Capítulo I – “Do Sistema Tributário Nacional”, na seção II, sob o título “Das Limitações do Poder de Tributar”, encabeçando vasta lista de vedações aos entes tributantes:

“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;”

Assim, o particular somente será compelido a pagar tributo ou outro dever que se manifeste de forma pecuniária em algum momento (*fazer ou deixar de fazer alguma coisa*) desde que lei assim o determine. Pela a dicção do enunciado prescritivo acima transcrito, reforçando o disposto no artigo 5º, inciso II, o comando normativo extraído nos diz que se se der a imposição (ou aumento) de tributos por outro veículo introdutor de normas que não a “lei”, *então* essa norma introdutora, bem como a norma por ele introduzida, é inválida.

Nota-se por esse dispositivo constitucional que a lei no Direito Tributário assume uma importância ainda maior que noutras searas jurídicas. Tal se deve ao fato de que o direito é instrumento de proteção, contudo quando utilizado de forma arbitrária pode ser também instrumento de dominação<sup>113</sup>. Em matéria tributária, tal possibilidade pode tornar-se efetivamente danosa à sociedade pelo arbítrio dos governantes, pois é de cunho efetivamente invasivo da esfera de direitos do cidadão, permitido pelo próprio direito, a ser realizado, no entanto, com a parcimônia necessária aos ideais de justiça e segurança jurídica<sup>114</sup> – objetivos da essência do direito.

---

<sup>113</sup> Ver capítulo 1, item 1.1.

<sup>114</sup> Ver capítulo 1, item 1.1.

A história<sup>115</sup> já o demonstrava necessário desde há muito tempo, como preleciona Alberto Xavier Direito<sup>116</sup> sobre a origem do princípio da legalidade no direito tributário:

“A verdade é que, a partir do século XI, tinha-se já definitivamente enraizado nos povos europeus a idéia de que os tributos não poderiam ser cobrados, sem que tivessem sido criados por lei; e, com efeito, o art. XII da Magna Carta, ao estabelecer que ‘no scutage or aid shall be imposed on our kingdom unless by the common counsel of our kingdom’, limitou-se a consagrar formalmente uma regra que – mercê de uma prática reiterada – já tinha sido consuetudinariamente imposta.”

No mesmo sentido, Luciano Amaro disciplina:

“O princípio é informado pelos ideais de justiça e segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos. Esse princípio é multissecular, tendo sido consagrado, na Inglaterra, na Magna Carta de 1215, do Rei João Sem Terra, a quem os barões ingleses impuseram a necessidade de obtenção prévia de aprovação dos súditos para a cobrança de tributos (*no taxation without representation*).”

A Constituição Federal de 1988, assim, destinou um capítulo inteiro sobre o Direito Tributário, destacando os pontos relevantes de cada exação e distribuindo as competências entre as quatro pessoas jurídicas de direito público – União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que deverão exercê-las em estrita observância das prescrições constitucionais.

Entre as prescrições constitucionais sobre a tributação, o artigo 150 apresenta vasto rol sob a denominação “Das limitações ao poder de tributar”, de observação necessária à construção das normas de produção normativa (ou de estrutura), sob pena de invalidação da norma produzida.

<sup>115</sup> Alberto Xavier, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, p. 6: “No que toca especialmente ao Direito Tributário, força é reconhecer que nele teve a sua origem consuetudinária o referido princípio, tendo-se limitado a sofrer uma mera modificação no seu conteúdo, quando posto em contato com quadros político-filosóficos do Estado de Direito. O Direito Administrativo cingir-se-ia mais tarde, em pleno século XIX, a absorver e a conferir âmbito geral a um princípio que já se encontrava solidamente alicerçado no campo do Direito dos Impostos” (Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 109).

<sup>116</sup> Alberto Xavier, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, p. 6.

Entre as limitações, o princípio da legalidade vem em primeiro plano, dada a sua importância, pois consiste em invasão do patrimônio do contribuinte para a obtenção de receitas necessárias aos objetivos de interesse público. Porém, essa invasão apenas pode se dar por lei. Apenas a lei pode disciplinar questões que girem em torno da criação e aumento de tributos. E ao nos referirmos à lei há que se recordar que estamos falando da lei forma e material simultaneamente, como adiante analisado.

#### **4.2.1. Princípio da Reserva da Lei Formal**

O princípio da legalidade no âmbito do Direito Tributário assume, assim, relevância maior que em outras searas jurídicas, a exigir a lei formal para a introdução de novas normas tributárias, realizando os ideais de segurança e justiça.

Alberto Xavier<sup>117</sup> disciplina:

“(...) o Direito Tributário é de todos os ramos do Direito aquele em que a segurança jurídica assume a sua maior intensidade possível e é por isso que nele o princípio da legalidade se configura como uma *reserva absoluta de lei formal*.”

Ao nos referirmos à lei formal, além de ser relevante o seu conteúdo (comando prescritivo de condutas), importa saber sobre sua origem, se o veículo que a introduziu no sistema jurídico atendeu às prescrições das normas de produção jurídica.

Nesse sentido, a expressão “reserva de lei formal” implica a vinculação indissociável do instrumento normativo emanado do Poder Legislativo, como o comando prescritivo de condutas (dever-ser) introduzido no sistema por órgão

---

<sup>117</sup> Alberto Xavier, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, p. 44.

dotado de competência constitucional para tal com a representatividade do titular do poder – o povo.

Assim, temos que a disposição constitucional contida no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 demanda a instituição e a majoração de tributos somente pela norma em seu sentido formal e material simultaneamente – normas em sentido estrito –, isto é, apenas a lei com o comando prescritivo (material), introduzida no ordenamento pátrio em obediência ao processo legitimado constitucionalmente para sua validade, incluindo-se nesse processo a legitimidade do órgão competente, sendo que para tal apenas o Poder Legislativo é competente como o órgão colegiado que exerce mandato eletivo em caráter de representação da vontade do povo – titular do poder e destinatário da norma impositiva tributária.

Alberto Xavier<sup>118</sup> disciplina:

“O princípio da legalidade no Estado de Direito não é já, pois, mera emanção de uma idéia de autotributação, de livre consentimento dos impostos, antes passa a ser encarado por uma nova perspectiva, segundo a qual a lei formal é o único meio possível de expressão da justiça material. Dito por outras palavras: o princípio da legalidade tributária é o instrumento – único válido para o Estado de Direito – de revelação e garantia da justiça tributária.”

Luciano Amaro<sup>119</sup> assim se pronuncia:

“Quando se fala em reserva de lei para a disciplina do tributo, está-se a reclamar *lei material e lei formal*. A legalidade tributária não se contenta com a simples existência do comando abstrato, geral e impessoal (*lei material*), com base em que sejam valorizados os fatos concretos. A segurança jurídica requer *lei formal*, ou seja, exige-se que aquele comando, além de abstrato, geral e impessoal (*reserva de lei material*); seja formulado por órgão titular de função legislativa (*reserva de lei formal*).”

---

<sup>118</sup> Alberto Xavier, *Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, p. 11.

<sup>119</sup> Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 114.

Humberto Ávila<sup>120</sup> explica que de um único dispositivo constitucional ou legal, nesse caso um princípio, podemos extrair pela interpretação mais de uma norma, o autor assim dispõe:

“(...) o exame do enunciado prescritivo que exige lei para a instituição ou aumento de tributos, a partir do qual pode-se chegar ao princípio da legalidade, ao princípio da tipicidade, à proibição de regulamentos independentes e à proibição de delegação normativa.”

Ao exigir lei para a instituição ou majoração de tributos, fica clara a intenção do legislador constituinte de assegurar o verdadeiro sentimento de justiça e segurança jurídica<sup>121</sup>, que, juntamente com a realização de outros princípios, em especial o da anterioridade<sup>122</sup> e o da irretroatividade<sup>123</sup> das leis tributárias, consiste na garantia do contribuinte de que só tenha o seu patrimônio atingido em consequência de lei, em sentido formal. E é assim, porque essa lei tem sua validade condicionada à competência do seu órgão produtor, bem como ao processo de sua elaboração que o próprio texto constitucional impõe, permitindo assim ao contribuinte a previsibilidade que lhe é necessária para a organização de suas atribuições.

Pelo princípio da reserva de lei formal, ou estrita legalidade tributária, por conseguinte, tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, exceto por meio de lei, como garantia constitucional assegurada ao contribuinte.

---

<sup>120</sup> Humberto Ávila, *Teoria dos Princípios*, p. 22.

<sup>121</sup> Ver capítulo I, item 1.1.

<sup>122</sup> Vedação constitucional aos entes tributantes de cobrarem tributos no mesmo exercício da publicação da lei que os instituiu ou aumentou e antes de decorridos noventa dias da publicação da referida lei (artigo 150, III, alíneas *b* e *c*).

<sup>123</sup> Vedação constitucional aos entes tributantes da cobrança de tributos em relação aos fatos jurídicos tributários ocorridos antes do início da vigência da lei que os instituiu ou aumentou (artigo 150, III, alínea *a*).

Seguindo a linha de raciocínio ofertada por Humberto Ávila<sup>124</sup> o princípio da estrita legalidade em matéria tributária visto como princípio ou regra é fundamental para a ordem jurídica brasileira. São as suas palavras:

“O dispositivo constitucional segundo o qual se houver instituição ou aumento de tributo, *então* a instituição ou aumento deve ser veiculado por lei, é aplicado como *regra* se o aplicador, visualizando o aspecto imediatamente comportamental, entendê-lo como mera exigência de lei em sentido formal para a validade da criação ou aumento de tributos; da mesma forma, pode ser aplicado como *princípio* se o aplicador, desvinculando-se do comportamento a ser seguido no processo legislativo, enfoca o aspecto teleológico, e concretizá-lo como instrumento de realização do valor *liberdade* para permitir o planejamento tributário e para proibir a tributação por meio de analogia, e como meio de realização do valor *segurança*, para garantir a previsibilidade pela determinação legal dos elementos da obrigação tributária e proibir a edição de regulamentos que ultrapassem os limites legalmente traçados.”

O legislador constituinte assim traçou expressamente o princípio da estrita legalidade ou princípio da reserva de lei formal em matéria tributária tendo em vista a importância da regulação da conduta do Estado nessa atividade de tributação, por demais invasiva da esfera de direitos do contribuinte, impedindo-se tal invasão por instrumentos de hierarquia inferior à lei, em geral atos baixados pelo Poder Executivo, aqui designados de atos infralegais ou instrumentos secundários<sup>125</sup>.

#### **4.2.2. Princípio da Tipicidade em matéria tributária**

Como decorrência da reserva absoluta de lei formal, surge o princípio específico do Direito Tributário, da tipicidade.

---

<sup>124</sup> Humberto Ávila, *Teoria dos Princípios*, p. 33.

<sup>125</sup> Ver capítulo II, item 2.3.

O princípio da tipicidade, explica Alberto Xavier<sup>126</sup>, não é um princípio autônomo do da legalidade, e sim a expressão mesma deste princípio quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei, construído por estritas considerações de segurança jurídica.

Consoante suas lições, a técnica da tipicidade é a mais adequada à plena compreensão do próprio conteúdo de reserva absoluta e, conseqüentemente, dos limites que a lei impõe à vontade dos órgãos de aplicação do direito em matéria tributária.

Alberto Xavier assim disciplina<sup>127</sup>

“(...) o brocardo *nullum crimen, nulla poena sine lege* tem o seu equivalente no Direito Tributário: *nullum tributum sine lege*. Da mesma forma, pois, que no Direito Penal o princípio da tipicidade surgiu como técnica de proteção dos cidadãos contra os poderes decisórios do juiz, ele revelou-se no Direito Tributário como instrumento de defesa dos particulares em face do arbítrio da Administração. O princípio da tipicidade não é, ao contrário do que já uns sustentaram, um princípio autônomo do da legalidade: antes é a expressão mesma deste princípio quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta de lei, ou seja, sempre que esse encontra construído por estritas considerações de justiça.”

Pelo princípio da tipicidade, na tributação não basta simplesmente exigir-se lei formal e material para a criação do tributo. O legislador infraconstitucional, ao instituí-lo, deve esgotar a descrição de todas as situações, possíveis de ocorrência no mundo real, cuja concreção será necessária e suficiente para o surgimento da relação jurídica tributária. Ou seja, a lei instituidora do tributo deve definir tipo fechado.

O princípio da tipicidade informa que a norma deve estar pronta na lei de forma inequívoca, clara e precisa, contendo a Regra Matriz de Incidência Tributária em todos os seus aspectos – antecedente e conseqüente – critérios subjetivo,

---

<sup>126</sup> Alberto Xavier, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, p. 69-70.

<sup>127</sup> Alberto Xavier, *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*, p. 69.

objetivo, espacial, temporal e quantitativo. Em suma, pelo princípio da tipicidade fechada, o legislador da lei ordinária, competente para a instituição do tributo, deve editar, pormenorizadamente, a norma tributária, impedindo-se a subjetividade do administrador, no momento da sua aplicação ao caso concreto. De outro modo, em matéria tributária, ao administrador caberá apenas e tão-somente a subsunção do fato à norma, independentemente de qualquer valoração pessoal.

Nesse sentido, a interpretação sistemática do nosso texto constitucional revela que apenas a lei ordinária, em seu sentido formal, pode criar ou aumentar tributos. Apenas a lei que, em sua acepção técnica, advém do Poder Legislativo pode criar ou aumentar tributos. Frise-se que essa lei deve trazer todos os critérios identificadores do fato jurídico tributário e de sua relação jurídica. O legislador deve, ao elaborar a lei, definir taxativamente todas as condições necessárias e suficientes ao nascimento da obrigação tributária e os critérios de quantificação do tributo.

Alberto Xavier<sup>128</sup> observa:

“A tipicidade do Direito Tributário é, pois, segundo certa terminologia, uma tipicidade fechada: contém em si todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal. *Nullum tributum sine lege* é brocardo que igualmente exprime o imperativo de que todos os elementos necessários à tributação do caso concreto se contenham e apenas se contenham na lei.”

Assim, com o princípio da tipicidade fechada o princípio da legalidade formal em matéria tributária tem um alcance específico. Ou seja, somente é típico o fato que se ajustar rigorosamente ao descrito na norma tributária, com todos seus elementos, impedindo-se aspectos subjetivos por parte do intérprete que porventura resultassem em invasão à esfera de direitos do contribuinte de forma arbitrária, sem

---

<sup>128</sup> Alberto Xavier, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, p. 91.

o seu próprio consentimento, por meio de seus representantes, seja no momento da instituição, seja no momento da aplicação da norma tributária ao caso concreto.

Relativamente às obrigações acessórias<sup>129</sup>, diante da relevância que o princípio da legalidade tem em matéria tributária, entendemos que, a exemplo da instituição e ou majoração dos tributos, também ela devem ser introduzidas no ordenamento jurídico pátrio por meio de lei em seu sentido completo (formal).

Diante do princípio da legalidade genérica (artigo 5º, inciso II), assecuratório de que as imposições de obrigações de fazer ou não fazer decorrem de lei, combinada com a leitura do artigo 150, inciso I (reserva de lei formal), dentro da necessária interpretação sistemática do direito, consistindo as obrigações em prestações positivas ou negativas (fazer ou não fazer algo), também estas só podem ser introduzidas validamente no sistema jurídico por meio de lei, pois da sua inobservância decorre a sua conversão em obrigação principal (de caráter pecuniário).

Roque Antonio Carrazza<sup>130</sup> assim disciplina:

“Entendemos que os decretos, as portarias, os atos administrativos, em geral, só podem existir para tornar efetivo o cumprimento dos deveres instrumentais criados pela lei. (...) E nossa certeza de que só a lei pode criar deveres instrumentais cresce de ponto na medida em que notamos que seu descumprimento resolve-se em sanções das mais diversas espécies, inclusive pecuniárias. Repugna ao senso jurídico que uma pessoa possa ser compelida a pagar multa com base no não-acatamento de um dever criado por norma jurídica infralegal.”<sup>131</sup>

<sup>129</sup> Código Tributário Nacional, art. 113: “A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

<sup>130</sup> Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 308: “Naturalmente a lei é entendida, neste passo, em sentido lato, agasalhando não só a emanada do Congresso Nacional, das Assembléias Legislativas, das Câmaras Municipais e da Câmara Legislativa (lei *strictu sensu*), como também, as leis delegadas e as medidas provisórias, desde que, é claro, sejam editadas em obediência ao processo de elaboração que o Código Supremo houve por bem traçar.”

<sup>131</sup> Roque Antonio Carrazza, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 308 e 309.

### 4.3. O Princípio da reserva da lei formal no Código Tributário Nacional

Em atendimento à disposição constitucional em seu artigo 146, inciso III, o Código Tributário Nacional, nascido como lei ordinária na vigência da ordem constitucional anterior, foi recepcionado pela atual Carta Magna, com status de lei complementar de aplicação em todo o território nacional.

Seguindo a linha até aqui traçada sobre a verificação do princípio da legalidade, encontramos no Livro Segundo do Código Tributário Nacional, as “Normas Gerais de Direito Tributário”, a disposição do princípio da legalidade em seu artigo 97, assim se mostra:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.”

Assim, tudo o quanto aqui se expôs sobre o princípio da legalidade em nível constitucional há de se ter por também verdadeiro às hipóteses prescritas nos incisos e parágrafos desse artigo do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, como vimos, conceito de lei a que se refere o *caput* é a lei na acepção estrita, ou seja, em sentido material e formal. Para tanto os dispositivos normativos que tratem do aumento ou instituição de tributos, definindo fatos jurídicos tributários (critério objetivo) na descrição do antecedente, prescrevendo no conseqüente todos os elementos necessários à identificação da relação jurídica que se há de instalar a partir da realização do antecedente (sujeito passivo – critério subjetivo), alíquota e base de cálculo (critério quantitativo e critérios espacial e temporal) devem ser rigorosamente estabelecidos pelo legislador ordinário. Ou seja, a lei deve descrever a Regra Matriz de Incidência Tributária em todos os seus aspectos. E lei é o instrumento de competência do Poder Legislativo, lembremos, como único legitimado pelo povo para a constrição de seus direitos.

Alberto Xavier<sup>132</sup> assim dispõe:

“A proibição do costume e do regulamento – aspectos mais salientes da reserva de lei formal – vale assim como o reconhecimento de que, em matéria de impostos, a justiça só pode ser realizada através da lei formal e que, portanto, só o órgão legislativo é competente para designar dentre os vários fatos da vida reveladores de capacidade contributiva, aqueles que concretamente irão dar origem a deveres tributários, bem como definir o seu regime substancial. E isto por se entender que só um órgão desse tipo, em virtude da sua composição e da disciplina da sua atividade, pode garantir a esfera de propriedade dos particulares das decisões arbitrárias do poder.”

Note-se que o legislador deixou consignado no inciso V do dispositivo em tela a necessidade de lei também para a imposição de penalidades pelo descumprimento das prescrições legais. Ou seja, também as penalidades devem ser prescritas pelo legislador do instrumento normativo denominado lei em sentido estrito, neste caso a lei ordinária.

---

<sup>132</sup> Alberto Xavier, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, p. 20.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 107, dispõe acerca do processo de interpretação e integração do sistema jurídico tributário. No artigo 108, prevê as formas de aplicação da legislação tributária, na ausência de lei expressa, entre elas, no inciso I, a analogia. Entretanto, em seu parágrafo primeiro, deixa consignado expressamente que o uso da analogia<sup>133</sup> não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. Tal disposição vem a atender a disposição constitucional pela observância do princípio da legalidade, reforçado pelo seu sentido de tipicidade.

Paulo Ayres Barreto<sup>134</sup> assim disciplina:

“A função legislativa, em matéria tributária, deverá ser integralmente exercida pelo Poder Legislativo, não cabendo cogitar-se de nenhuma hipótese de delegação ao Executivo, sendo-lhe defeso promover a integração da norma tributária. O tipo tributário é fechado, não se admitindo ainda que qualquer espécie de integração de cunho analógico.”

Como dito, a competência para criar obrigações aos particulares somente foi outorgada pelo texto constitucional, utilizar a analogia, para suprir a tarefa legislativa constitui-se em lesão o princípio da legalidade.

#### **4.4. Medida Provisória em matéria tributária**

Assunto que tem sido altamente debatido diz respeito ao papel das Medidas Provisórias em matéria tributária. O tema já era bastante questionado sem ser pacífico antes da edição da Emenda Constitucional n. 32, em 11 de setembro de 2001. Após essa Emenda, os debates se intensificaram, pois ela trouxe significativas

---

<sup>133</sup> Cristiano Carvalho, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 910: “A analogia é uma forma de raciocínio ou de argumento que parte da observação empírica dos fatos de forma a identificar semelhanças comuns entre os objetos ou eventos do mundo.”

<sup>134</sup> Paulo Ayres Barreto, *Imposto Sobre a Renda e Preços de Transferência*, p. 43.

alterações na conformação da medida provisória, ampliando não apenas o seu prazo de vigência precária, como também as matérias sobre as quais pode versar, incluindo-se a matéria tributária.

A medida provisória está disciplinada pelo artigo 62 da Constituição Federal, em quatro incisos e doze parágrafos, já com as alterações introduzidas pela Emenda Constitucional n. 32/2001. No *caput* temos a disposição de que, “em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional”. O parágrafo 1º veda a edição de medidas provisórias sobre determinadas matérias, entre as quais não se encontra a tributária<sup>135</sup>.

O parágrafo segundo do artigo 62 trata especificamente da matéria tributária:

“§ 2º Medidas provisória que implique instituição ou majoração de impostos exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirão efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.”

Pela disposição constitucional inserida pelo legislador reformador percebe-se que o caráter de *urgente* da medida provisória desconfigurou-se, pois condicionou os efeitos desse instrumento – cuja principal característica é a imediaticidade, para questões relevantes e urgentes – ao princípio da anterioridade<sup>136</sup> após regular conversão em lei, dessa forma prestigiando a legitimidade parlamentar para imposições tributárias, requerida pelo princípio democrático que fundamenta a Constituição Federal de 1988.

<sup>135</sup> Merece destaque a inserção feita também pela EC 32/2001 no inciso II, sobre a vedação de edição de medida provisória que tenha por objetivo *a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro*. Tal vedação nos traz a trágica lembrança do primeiro dia do mandato do Presidente Fernando Collor de Melo com a determinação da então Ministra Zélia Cardoso sobre o seqüestro de todo o ativo financeiro superior a 50,00 cruzados novos. Tais lembranças nos rememoram as possibilidades de arbítrio possíveis pelos desmandos do Poder Executivo quando se tem a liberdade de atuar à margem da lei.

<sup>136</sup> Vedação constitucional aos entes tributantes da cobrança de tributos em relação aos fatos jurídicos tributários ocorridos antes do início da vigência da lei que os instituiu ou aumentou (artigo 150, III, alínea a).

Paulo de Barros Carvalho<sup>137</sup> esclarece:

“Eis que a Emenda n. 32, em boa hora, veio a restabelecer o equilíbrio do sistema, dizendo por outra forma, mas deixando suficientemente claro, que a medida provisória não poderá instituir ou majorar tributo. Isso porque, nada obstante os termos da frase legislada, torna-se imprescindível que a lei de conversão tenha sido publicada antes de encerrado o exercício financeiro.”

Outrossim, o dispositivo excepciona determinados tributos dos efeitos da anterioridade, que de rigor já assim se encontravam pelo disposto no § 1º do artigo 150, pois, já sofriam a interferência direta do Poder Executivo. Assim, os tributos prescritos nos incisos I, II, IV, V do artigo 153 – importação de produtos estrangeiros, exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – consoante o § 1º do mesmo dispositivo enseja a faculdade de ter suas alíquotas alteradas pelo Executivo por simples *decreto* ou medida provisória com seus efeitos imediatos.

A possibilidade de instituição de tributo por meio de medida provisória fica apenas para o imposto extraordinário no caso de guerra externa ou sua iminência, previsto no artigo 154, inciso II, que efetivamente configuraria caso de *urgência e relevância* e que já estava excepcionado pelo constituinte originário da observância ao princípio da anterioridade por ser medida de extrema necessidade para a segurança nacional.

Afora essas exceções, os demais tributos que venham a ser regulados por meio de medida provisória estarão adstritos ao princípio da anterioridade, surtindo seus efeitos apenas no exercício seguinte àquele em que for convertida em lei.

Paulo de Barros Carvalho disciplina:

---

<sup>137</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 72.

“Com efeito, ao converter-se em lei, perde a medida seu caráter provisório e ingressa, definitivamente, na ordem jurídica, suscitando adaptações imprescindíveis para que se mantenham a harmonia e o bom funcionamento do direito positivo.”

Dentro das características do ordenamento jurídico brasileiro, apontadas ao longo deste trabalho, percebemos que o legislador constituinte preocupou-se em limitar a atuação do Poder Executivo, genericamente no artigo 5º, inciso II, e de forma específica, no tocante ao seu poder normativo, conforme preceituado no artigo 84, inciso IV e VI, e agora, em matéria tributária, com a disposição do § 2º do artigo 62, o que é louvável, não lhe sendo possível inovar o sistema<sup>138</sup>.

Entretanto, a Emenda Constitucional n. 32/2001 ampliou consideravelmente o prazo para a deliberação do Congresso sobre a medida provisória. Assim, pela disposição dos § 3º e 7º, esse instrumento normativo de competência do Executivo “perderá a eficácia, desde a edição, se não for convertida em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável uma vez por igual período”, ou seja, a vigência precária da medida provisória pode alcançar, ao final, até 120 dias. Não fosse a providência de se condicionar seus efeitos ao princípio da anterioridade, como visto, seria demasiado prejudicial aos contribuintes.

A Emenda Constitucional n. 32, trouxe outra inovação no tocante às medidas provisórias, a referente à vedação de sua reedição na mesma sessão legislativa quando rejeitada ou perdida a eficácia por decurso de prazo. Antes dela, infelizmente, o que se via era a prática reiterada da reedição da medida provisória, inúmeras vezes, traduzindo-se em mais insegurança jurídica em total descompasso com o sistema jurídico vigente, sempre sob a rubrica de urgência e relevância<sup>139</sup>.

---

<sup>138</sup> O artigo 84, inciso IV e VI, da Constituição Federal dá competência privativa ao Presidente da República para expedir decretos e regulamentos no estrito cumprimento de lei. Ver capítulo V.

<sup>139</sup> Celso Antonio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, p. 101, nota de rodapé n. 10: “Registre-se que o último Chefe do Poder Executivo, o segundo Fernando, do início de seu primeiro

#### 4.4.1. A figura do antigo Decreto-lei

O extinto decreto-lei<sup>140</sup> era instrumento normativo da competência do Presidente da República, sob a vigência da Carta Constitucional 67/69. Tal instrumento tinha a previsão constitucional para ser baixado pelo Chefe do Executivo em casos de *urgência ou de interesse público* relevante e desde que não houvesse aumento de despesas. Ou seja, também o ordenamento jurídico anterior à Constituição Federal de 1988 previa a figura de instrumento normativo do Poder Executivo para casos excepcionais.

Como a competência precípua à feitura de leis também era do Poder Legislativo, o decreto-lei deveria passar pelo crivo do Congresso, sendo, então convertido em lei.

Havia a possibilidade, no entanto, de ser inserido do ordenamento jurídico apenas pela inércia do Poder Legislativo, quando, então, o simples decurso do prazo conferia-lhe a aprovação tácita. Ou seja, o próprio texto constitucional vigente à sua edição lhes outorgava a possibilidade de ser aprovado tacitamente pelo decurso do prazo, sem a legitimidade parlamentar.

---

mandato até o mês de agosto de 1999, expediu 3.239 medidas provisórias (inconstitucionalmente, é claro), o que corresponde a uma média de quase 2.8 medidas provisórias por dia útil de governo (isto é, excluídos feriados, sábados e domingos). Inversamente, no período foram editadas pelo Congresso apenas 854 leis (entre ordinárias e complementares). Vê-se, pois, que o Parlamento foi responsável tão só por mais de uma quarta parte das 'leis', pois os quase 3/4 restantes são obra exclusiva do Executivo. De resto, dentre as 3.239 medidas provisórias referidas, apenas 89 delas – ou seja, 2,75% – foram aprovadas pelo Congresso e convertidas em lei. Em suma, vigoraram entre nós *97,25% de medidas provisórias sem a aprovação do Congresso.*” (grifo no original)

<sup>140</sup> Este instrumento normativo estava previsto no ordenamento anterior – Constituição de 1967/69, em seu artigo 55,: “O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias: I – segurança nacional; II – finanças públicas, inclusive normas tributárias; e III – criação de cargos públicos e fixação de vencimentos.”

A Constituição Federal de 1988, como vimos, também prevê a atuação excepcional do Poder Executivo para situações excepcionais, porém, contrariamente ao que ocorria com o seu antecessor (decreto-lei), o silêncio do Poder Legislativo leva, no ordenamento jurídico atual, à rejeição tácita da medida provisória.

Alberto Xavier<sup>141</sup>, em obra realizada sob a égide da Constituição de 1967, tratando desse instrumento normativo então vigente, assim dispôs:

“Com efeito, o ordenamento constitucional brasileiro conferiu ao decreto-lei força de lei, introduzindo assim uma exceção ao princípio da rigorosa separação de poderes, nos termos do qual o Poder Legislativo é exercido apenas pelo Congresso Nacional. A função legislativa pode, pois, ser exercida pelo Poder Executivo dentro dos limites e condições que a esse exercício traça a Constituição no seu art. 55, fazendo-o depender de urgência ou de interesse público relevante e submetendo-o à apreciação *a posteriori* do Congresso. (...) há que se ter presente que tal faculdade é estritamente excepcional, estando sempre dependendo da verificação efetiva das cláusulas de urgência e interesse público relevante, que o próprio Poder Executivo deve interpretar criteriosa e restritivamente.”

O autor ainda esclarece como ponto fundamental que “a função de garantia do órgão representativo é desempenhada pela necessária intervenção *a posteriori* do Congresso, o qual poderá aprovar ou rejeitar o decreto-lei”.

Aliomar Baleeiro<sup>142</sup>, ao tratar do princípio da legalidade, também sob a vigência do ordenamento jurídico anterior, de forma veemente assim se pronunciou:

“A constitucionalidade das leis abrange a inspeção do aspecto formal delas, inclusive o escrupuloso respeito aos dispositivos constitucionais e regimentais que regulam o modo de elaborá-las.”

E no que toca à figura do decreto-lei, salientando o fato de que, apesar de o ordenamento anterior ser fruto de um golpe de Estado nele constava, disposições

---

<sup>141</sup> Alberto Xavier, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, p. 25 ss.

<sup>142</sup> Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 74 e 75.

principiológicas que o caracterizavam como uma democracia<sup>143</sup>, Aliomar Baleeiro assim se posicionou:

“Parece-nos, por isso tudo, que, quando a Emenda nº 1, de 1967, determina iterativamente que o tributo só se pode instituir ou majorar por uma lei (art. 153, § 29, e 19, I), e que compete ao Congresso ‘dispor’ ‘especialmente’ sobre ‘tributos, arrecadação e distribuição de rendas’ (art. 43, nº I, da Emenda nº 1/69), o vocábulo lei refere-se à lei ordinária e nunca ao decreto-lei.”

E ressaltando o caráter de aprovação tácita do decreto-lei, pelo decurso do prazo de 60 dias, e mesmo a sua vigência precária durante o prazo de aprovação, cujos efeitos gerados nesse lapso temporal não se desconstituíam com sua rejeição, prossegue o eminente jurista:

“E, se não houver aprovação ou rejeição dentro de 60 dias, ter-se-á como definitivo sem manifestação expressa do Congresso, que, em qualquer caso, não pode emendá-lo. Certo é que a Constituição exige lei para criação ou majoração do tributo. E aos princípios inerentes ao regime adotado na Constituição Federal repugna que a lei, para tal fim, seja substituída por um ato do Executivo. A Constituição Federal quer um pronunciamento expresso do Poder Legislativo na decretação do tributo. Não lhe basta uma aprovação tácita e presumida.”<sup>144</sup>

Assim, diante da ausência de sua legitimidade parlamentar, o decreto-lei, no sistema jurídico atual, para regular matéria tributária, pelo fenômeno da recepção, deve ter sua compatibilidade aferida diante dos valores consagrados pela Constituição Federal de 1988; contrariando-os, deve-se entender pela não recepção.

<sup>143</sup> Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 76. Citando Pontes de Miranda, *Comentários à CF e Emenda nº 1*, t. III, p. 95: “Por outro lado, embora fruto ainda verde dum golpe d’Estado, a Emenda nº 1 de 1969, diz que o Brasil ‘é uma República Federativa, constituída sob o regime representativo’ (art. 1º, *caput*), na qual ‘todo o poder emana do povo e em seu nome é exercido’. Impõe aos Estados-membros ‘forma republicana representativa’, ‘independência e harmonia dos Poderes’ (art. 10, VII, a e c). O ‘regime democrático’ ainda é apontado como alvo constitucional nos art. 151, nº 1; 152, I; 153, § 36; e 154. Todos esses princípios caracterizam a democracia.”

<sup>144</sup> Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 78.

## 5. O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

### 5.1. O princípio da legalidade na atuação da Administração Pública

O princípio da legalidade na atuação da Administração Pública<sup>145</sup> é um dos elementos formais do Estado de Direito, que pelo ordenamento pátrio é constituído nas bases do Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, as lições de José Joaquim Gomes Canotilho<sup>146</sup>:

“O *princípio da legalidade da administração*, sobre o qual insistiu sempre a teoria do direito público e a doutrina da separação de poderes, foi erigido, muitas vezes, em ‘cerne essencial’ do Estado de direito. Postulava, por sua vez, dois princípios fundamentais: o *princípio da supremacia ou prevalência da lei (Vorrang des Gesetzes)* e o *princípio da reserva de lei (Vorbehalt des Gesetzes)*. Estes princípios parecem válidos, pois num Estado democrático-constitucional a lei parlamentar é, ainda, a expressão privilegiada do princípio democrático (daí a sua supremacia) e o instrumento mais apropriado e seguro para definir os regimes de certas matérias, sobretudo dos direitos fundamentais e da vertebração democrática do Estado (daí a reserva de lei). De uma forma genérica, o princípio da supremacia da lei e o princípio da reserva de lei apontam para a *vinculação jurídico-constitucional do poder executivo*.”

No que toca à atuação da Administração Pública, o princípio da legalidade está estabelecido de forma expressa no artigo 37, *caput*, entre os denominados princípios constitucionais do Direito Administrativo, estabelecidos como vetores de sua função administrativa. Deve-se atentar para o fato de que a Constituição Federal de 1988, ao tratar “Da organização do Estado” (Título III), reserva o capítulo VII inteiro para especificar expressamente os comandos atinentes à Administração Pública, sendo o referido artigo 37 o primeiro deles, cujo *caput* assim prescreve:

---

<sup>145</sup> Ver capítulo III, nota de rodapé n. 80.

<sup>146</sup> José Joaquim Gomes Canotilho, *Direito Constitucional*, p. 371.

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)”

Se, de um lado, o princípio da legalidade genérica aparece como uma garantia ao cidadão de que não terá sua esfera de liberdade atingida pelo Estado exceto quando houver lei autorizadora, do outro lado, visto pela ótica da Administração Pública, esse princípio, de forma expressa, atua como o limite objetivo à atuação da Administração, que somente poderá agir quando autorizada por lei.

Por outro modo, se pelo disposto no artigo 5º, inciso II, a norma construída confere ao particular a permissão para fazer tudo o que a lei não proíbe, garantindo-lhe que a imposição de obrigações apenas decorrerá de lei, combinando-a com o disposto no *caput* do artigo 37, teremos a norma que veda à Administração Pública impor aos administrados obrigações senão por meio de lei. A Administração, assim, somente está autorizada a agir quando a lei expressamente autorizar, perante os administrados ou mesmo em suas relações internas. É pela observância da lei e dos requisitos nela estabelecidos que poderemos buscar a fundamentação legal da validade da atuação administrativa.

Alberto Xavier, ao tratar do princípio da legalidade no âmbito do Direito Tributário, salienta a legalidade para a atuação da Administração Pública:

“O princípio da reserva de lei, na acepção mais ampla que comporta, exprime – já vimos – a necessidade de que toda a conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei, ou, por outras palavras, que a lei seja o pressuposto necessário e indispensável de toda a atividade administrativa.”<sup>147</sup>

---

<sup>147</sup> Alberto Xavier, *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, p. 17.

Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>148</sup>, enaltecendo a importância do princípio da legalidade para o direito brasileiro, como fundamento do Estado Democrático de Direito, esclarece-nos que, enquanto ao administrado é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, a Administração deve agir somente quando a lei expressamente determinar, exercendo, portanto, uma atividade sublegal, infralegal, consistente na expedição de comandos que não podem ser contrários à lei. São do autor as palavras abaixo:

“No Brasil, o princípio da legalidade, além de assentar-se na própria estrutura do Estado de Direito e, pois, do sistema constitucional como um todo, está radicado especificamente nos arts. 5º, II, 37, caput, e 84, IV, da Constituição Federal. Estes dispositivos atribuem ao princípio em causa uma compostura muito estrita e rigorosa, não deixando válvula para que o Executivo se evada de seus grilhões.”<sup>149</sup>

Conforme a colocação desse autor, necessária a lembrança de que o citado princípio constitucional, em matéria administrativa, vem reforçado pelo disposto no artigo 84, inciso I, conforme veremos mais adiante. Neste momento, importa dizer que o poder normativo conferido ao Poder Executivo para dar a operacionalidade necessária à sua atuação limita-se à expedição de decretos e regulamentos apenas e tão-somente para possibilitar a fiel execução da lei, ou seja, para dar o cumprimento das leis. Tais decretos e regulamentos, como instrumentos introdutórios secundários, ocupam a base da pirâmide hierárquica dos veículos introdutórios de normas, portanto sua edição deve estar sempre atrelada a uma lei que o anteceda, não sendo admitido em nosso ordenamento jurídico um poder normativo do Poder Executivo que inove a ordem jurídica brasileira (os denominados decretos autônomos), criando novos direitos e obrigações.

Hely Lopes Meirelles<sup>150</sup> esclarece:

“na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não

<sup>148</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, p. 96-103.

<sup>149</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, p. 99.

<sup>150</sup> Hely Lopes Meirelles, *Direito Administrativo Brasileiro.*, p. 86

proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa 'pode fazer assim', para o administrador público significa 'deve fazer assim'".

O princípio da legalidade no âmbito administrativo informa que cabe ao Executivo atuar apenas nos estritos limites da lei. É bem verdade que dentro da atuação administrativa há os denominados atos discricionários, necessários à operacionalização da atuação da Administração em determinados casos. Entretanto, também no exercício de seu poder discricionário, a atuação da Administração Pública será balizada pelas disposições legais, sendo-lhe vedada a atuação à margem da lei.

## 5.2. O Ato Administrativo – conceito e requisitos de validade

A atuação da Administração Pública se faz mediante os chamados atos administrativos<sup>151</sup> no cumprimento das disposições legais.

Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>152</sup> conceitua ato administrativo como:

“declaração do Estado, no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional.”

O autor esclarece que essa declaração é jurídica, pois produz efeitos de direito (certificar, criar, extinguir, transferir, declarar ou modificar direitos ou impor obrigações) e distingue-se do ato jurídico praticado pelo particular por estar regida por regras de direito público. Percebe-se que o autor, de forma coerente com a idéia de sistema do direito, releva o caráter de atuação do administrador na conformidade

---

<sup>151</sup> Eurico Marques Diniz de Santi, *Lançamento Tributário*, p. 98: “Ato-norma administrativo é, com efeito, uma norma jurídica individual e concreta que em seu prescritor estabelece uma relação jurídica entre a Administração e o particular, condicionada pela ocorrência de uma hipótese-fática concreta, dirigida à realização de normas gerais e abstratas, posta pelo Estado ou quem lhe faça as vezes no exercício da função administrativa.”

<sup>152</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, p. 367.

da lei, ou seja, o ato administrativo como complemento à lei, para dar o cumprimento a esta.

Hely Lopes Meirelles<sup>153</sup> disciplina o ato administrativo como:

“Toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública que, agindo nesta qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos ou impor obrigações aos administrados ou a si própria.”

A atuação do Estado se faz mediante atos administrativos, cumprindo sua função administrativa de pôr em execução os preceitos legais. Sua atuação possui efeitos jurídicos e, nesse sentido, vemos a possibilidade de imposição de obrigações aos administrados por meio dos atos administrativos, no estrito cumprimento de lei, restringindo a esfera de direitos do indivíduo para a coexistência dos direitos da coletividade, o interesse público<sup>154</sup>.

Note-se que essa restrição de direitos dos administrados, necessária ao interesse público, deve ser feita em observação aos comandos de lei. Daí a necessidade, como acentua Celso Antonio Bandeira de Mello, da edição dos atos administrativos nos estreitos limites traçados pela lei, conforme prescrição constitucional do artigo 37, *caput*, acima transcrito.

Tratando-se da validade dos atos administrativos, apontamos os cinco elementos necessários à verificação de sua validade. A fundamentação legal de tal disposição está na Lei da Ação Popular n. 4.717/65, em seu artigo 2º, alíneas, que determina serem nulos os atos praticados em desconformidade com esses

---

<sup>153</sup> Hely Lopes Meirelles, *Direito Administrativo Brasileiro*, p. 145.

<sup>154</sup> Lúcia Valle Figueiredo, *Curso de Direito Administrativo*, p. 35: “*Interesse público*, dentro de determinado ordenamento jurídico-positivo, é aquele que a Constituição e a lei deram tratamento especial;  *fins públicos*  são aqueles que o ordenamento assinalou como metas a serem perseguidas pelo Estado, de maneira especial, dentro do regime jurídico de direito público. E, conseqüentemente, é dever da Administração persegui-los.”

requisitos, a saber: a competência, a forma, a finalidade, o motivo e o objeto, explicitando-se nas alíneas de seu parágrafo único:

“Art. 2º. (...)

Parágrafo único – para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

- a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;
- b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;
- c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;
- d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;
- e) o desvio da finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.”

Pela disposição legal acima se percebe que os elementos necessários à formação do ato administrativo estão diretamente ligados à validade do ato: estando em desacordo com um deles, o ato está eivado de vício. Nem sempre, no entanto, a lei traz todos os elementos como necessários à atuação do administrador. Ocasionalmente há em que o legislador deixa certa margem de discricionariedade ao administrador. É nesse sentido a classificação consoante a liberdade de ação do administrador em atos administrativos vinculados e atos administrativos discricionários.

### **5.2.1. Atos vinculados e atos discricionários**

Esta classificação considera o aspecto da liberdade da atuação da Administração Pública que a lei prescreva ou não para sua legitimidade<sup>155</sup>. Assim,

---

<sup>155</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, p. 404: “d) Quanto ao grau de liberdade da Administração em sua prática (1) Atos ditos *discricionários* e que melhor se denominariam *atos praticados no exercício de competência discricionária* – os que a Administração pratica dispondo de certa margem de liberdade para decidir-se, pois a lei regulou a matéria de modo

temos que o ato vinculado está completamente adstrito à lei, devendo atender aos elementos mencionados, não restando margem alguma para a apreciação subjetiva por parte do administrador. A lei, nesses atos, determina um único comando ao administrador.

Celso Antonio Bandeira de Mello<sup>156</sup> assim dispõe:

“Atos vinculados seriam aqueles em que, por existir prévia e objetiva tipificação legal do único possível comportamento da Administração em face de situação igualmente prevista em termos de objetividade absoluta, a Administração, ao expedi-los, não interfere com apreciação subjetiva alguma.”

Nos atos discricionários, ao contrário, a lei deixa margem ao administrador para certa valoração na sua aplicação ao caso concreto para, pautando-se entre as opções que a própria lei lhe faculta, optar por determinada providência que melhor se coadune ao fim desejado, utilizando-se de critérios de oportunidade e conveniência, prestigiando-se sempre o interesse público e a justiça.

Não se pode dizer que o administrador possa nessas circunstâncias atuar à margem da lei. Os comandos referentes à discricionariedade também estarão dispostos em lei, porém ficarão adstritos a comandos mais amplos, entre os quais o administrador escolherá o que melhor se coadune com o caso concreto. Há que se destacar no momento que nenhum ato é totalmente discricionário. Os requisitos da competência e da finalidade devem estar indicados pela lei tanto no exercício de competências vinculadas quanto no das discricionárias.

Nesse sentido, é de se notar que a competência para editar atos administrativos, como conjunto de atribuições que a lei especifica como conteúdo de

---

a deixar campo para uma apreciação que comporta certo subjetivismo. Exemplo: autorização de porte de arma. (2) Atos *vinculados* – os que a Administração pratica sem margem alguma de liberdade para decidir-se, pois a lei previamente tipificou o único possível comportamento diante de hipótese prefigurada em termos objetivos. Exemplo: licença para edificar; aposentadoria, a pedido, por completar-se o tempo de contribuição do requerente.”

<sup>156</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, p. 410.

determinada função administrativa pública para cada cargo público, deve observar sempre a prescrição legal, sendo passível de anulação o ato administrativo praticado com o vício de incompetência, em desconformidade com a lei.

Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>157</sup> esclarece:

“Já se tem reiteradamente observado, com inteira procedência, que não há ato propriamente discricionário, mas apenas discricionariedade por ocasião da prática de certos atos. Isto porque nenhum ato é totalmente discricionário, dado que, conforme afirma a doutrina prevalente, será sempre vinculado com relação ao fim e à competência, pelo menos. Com efeito, a lei sempre indica, de modo objetivo, quem é competente com relação à prática do ato – e aí haveria inevitavelmente vinculação. Do mesmo modo, a finalidade do ato é sempre e obrigatoriamente um interesse público, donde afirmarem os doutrinadores que existe vinculação também com respeito a esse aspecto.”

A competência para a edição de atos administrativos reveste-se de fundamental importância para a sua validade. Não é qualquer agente público que poderá praticar determinado ato e assim atribuir efeitos jurídicos a essa atuação sob a rubrica da discricionariedade. Ou seja, a competência para a edição, seja dos atos vinculados, seja dos atos discricionários, decorre da literalidade dos textos de lei. A parte discricionária não diz respeito à competência, esta é requisito essencial à validade dos atos administrativos.

A discricionariedade é característica importante e necessária à operacionalização da Administração Pública, entretanto não pode ser exercida fora dos limites que a própria lei traçou.

Se nos atos vinculados não há liberdade alguma ao administrador, cujo comando legal prescreve-lhe um único comportamento possível, nos atos discricionários não há ausência total de comando legal ou liberdade total de atuação, mas apenas o exercício discricionário para operacionalizar os ditames da lei na sua

---

<sup>157</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, p. 410.

aplicação ao caso concreto de forma alcançar o interesse público. Nos dizeres de Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>158</sup>, trata-se apenas de “*exercício de juízo discricionário* quanto à ocorrência ou não de certas situações que justificam ou não certos comportamentos”.

Em tais situações, dentro dos limites que a própria lei oferece, o juízo discricionário do administrador escolherá entre as opções da lei o comportamento mais adequado para dar o cumprimento ao interesse público, naquele caso concreto.

### **5.3. Ato normativo do Poder Executivo – poder regulamentar**

Tratando-se da competência para a edição de atos administrativos normativos pelo Poder Executivo, seu poder regulamentar, por ser de tal importância, teve a sua ação restringida pelo próprio legislador constituinte. A competência regulamentar do Chefe do Poder Executivo está adstrita à *fiel execução* das leis. A Constituição Federal de 1988 prescreve expressamente sobre quais matérias podem versar os decretos de competência do Presidente da República. E assim dispõe o texto constitucional:

- “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:  
(...)  
IV – sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;  
(...)  
VI – dispor, mediante decreto, sobre:  
a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesas nem criação ou extinção de órgãos públicos;  
b) extinção de funções ou cargos públicos, quando vagos;”

---

<sup>158</sup> Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, p. 412.

Desse dispositivo se tem que a atuação do Executivo no tocante ao seu poder regulamentar se dá por meio dos denominados decretos.

O inciso IV disciplina os decretos de execução. Tais decretos de execução devem vir sempre precedidos de lei (do Poder Legislativo) sempre e sua função é operacionalizar (explicitar) a aplicação dessa lei que os precede, mas isso não os autoriza a restringir ou ampliar o sentido da lei. Ressalte-se que lei aqui tem o sentido de veículo introdutor de normas em sentido estrito, ou seja, em sentido formal e material simultaneamente – aquele advindo apenas do Poder Legislativo.

Do dispositivo se lê que a competência do Presidente da República é *sancionar, promulgar e fazer publicar as leis* – tarefas essas inerentes ao processo constitucionalmente prescrito para a feitura de leis pelo Poder Legislativo, em que o Poder Executivo atua como finalizador do processo legislativo, conforme a prescrição do artigo 66 e parágrafos da Constituição Federal. A leitura da parte final do dispositivo em tela diz ser competência do Presidente da República a expedição de *decretos e regulamentos para a sua fiel execução* – o pronome possessivo *sua* refere-se à lei que o Presidente sancionou, promulgou e fez publicar. Referido decreto deve ser expedido para a fiel execução da lei, não se lhe admitindo ampliar ou restringir o seu conteúdo (daí o seu nome “decreto de execução”), tampouco vir isoladamente (sem lei que o preceda) e, assim, inovar o ordenamento jurídico.

José Afonso da Silva<sup>159</sup> disciplina:

“(...) o poder regulamentar consiste num poder administrativo no exercício de função normativa subordinada, qualquer que seja seu objeto. Significa dizer que se trata de poder limitado. Não é poder legislativo; não pode, pois, criar normatividade que inove a ordem jurídica. Seus limites naturais situam-se no âmbito da competência executiva e administrativa, onde se insere.”

---

<sup>159</sup> José Afonso da Silva, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 425.

Diferentemente dos decretos de execução, os decretos autônomos ou independentes são decretos isolados (não vêm para a operatividade de uma lei que os preceda) que ensejam a possibilidade de o Executivo, por meio deles, inovar a ordem jurídica. Tais decretos autônomos, no entanto, diante do princípio da legalidade, não são admitidos no ordenamento jurídico pátrio, isso é, não se admite a inovação do ordenamento jurídico pelo Poder Executivo.

O inciso VI do artigo 84 foi inserido no texto constitucional pela Emenda Constitucional n. 32/2001 e trata da possibilidade de edição de decretos para matérias específicas, nas alíneas *a* e *b*: “(a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos; (b) extinção de funções ou cargos públicos, quando vagos”.

Em princípio, se poderia pensar que tal disposição estaria inserindo no ordenamento jurídico brasileiro o decreto autônomo, pois, nessas circunstâncias, tal decreto viria sem uma lei anterior. No entanto, ainda aqui não há que se falar em decreto autônomo no sentido de ato normativo infralegal que possa inovar o ordenamento jurídico brasileiro. Em verdade, trata-se de decretos apenas de organização (art. 84, inciso VI, alíneas *a* e *b*), cujas matérias vêm expressas: organização e funcionamento da administração federal (desde que não impliquem aumento de despesa, tampouco a criação ou extinção de órgãos públicos) e a extinção de funções ou cargos públicos, quando vagos.

Assim, diante da interpretação sistemática do direito, tais decretos incluídos na competência do Poder Executivo pela Emenda Constitucional n. 32/2001, mesmo que se lhes dessem o nome de “autônomos” ou “independentes”, não estariam autorizados a inovar o ordenamento pátrio.

José Afonso da Silva<sup>160</sup> esclarece este ponto:

“O sistema constitucional brasileiro não admite o chamado *regulamento independente ou autônomo*, fora o regulamento de organização que a doutrina, às vezes, também considera um tipo autônomo; agora, em face do inc. VI do art. 84, não pode ser considerado autônomo, porque se prevê que seja expedido ‘*na forma da lei*;”

Como já consignado<sup>161</sup>, as únicas exceções que o legislador constituinte comportou em matéria de inovação do sistema jurídico pelo Poder Executivo são as medidas provisórias e as leis delegadas, lembrando que ambas possuem mecanismos constitucionais para que o Poder Legislativo, único legitimado a inovar o ordenamento jurídico, lhes dê a validade que o próprio sistema reclama.

Dessa forma, a Constituição Federal de 1988, pela consistência do sistema jurídico pátrio, em vista dos princípios democrático e da legalidade, não contempla a possibilidade de o Poder Executivo inovar o ordenamento jurídico, impondo obrigações aos administrados. Sua atuação deve regradar-se apenas nos limites da lei.

---

<sup>160</sup> José Afonso da Silva, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 425.

<sup>161</sup> Ver capítulo II, item 2.4.

## 6. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO: BREVE ANÁLISE

### 6.1. Crédito Tributário

A palavra “crédito” remete-nos à idéia de relação jurídica tributária<sup>162</sup>, pois, com a sua instalação por meio do fenômeno da incidência da norma sobre o fato concreto surge um crédito (para o sujeito ativo) e seu correspondente débito (para o sujeito passivo).

Assim, ao falarmos em crédito tributário, temos a idéia de uma relação jurídica, como o vínculo que se instala entre dois sujeitos: ativo (o credor) e passivo (devedor) sobre determinado objeto. O primeiro com o direito subjetivo ao crédito (objeto da relação jurídica), o segundo, investido no dever de satisfazer o objeto da relação jurídica frente ao credor (débito). O objeto dessa relação jurídica é de natureza tributária<sup>163</sup>.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 139, dispõe que o “crédito tributário decorre da obrigação tributária principal e tem a mesma natureza desta”. E, em seu artigo 113, trata da obrigação tributária nos seguintes termos:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

---

<sup>162</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 282: “*Relação jurídica*, como tantas outras expressões usadas no discurso jurídico, prescritivo ou descritivo, experimenta mais de uma acepção. É relação jurídica o liame de parentesco entre pai e filho, o laço processual que envolve autor, juiz e réu, e o vínculo que une credor e devedor, com vistas a determinada prestação. (...) Para a Teoria Geral do Direito, *relação jurídica* é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.”

<sup>163</sup> Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 245: “(...) a obrigação, no direito tributário, não possui conceituação diferente da que lhe é conferida no direito obrigacional comum. Ela se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu objeto, que será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente a tributo. O objeto da obrigação tributária pode ser: dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, fazer algo (por exemplo, emitir nota fiscal, apresentar declaração de rendimentos) ou não fazer algo (por exemplo, não embarçar a fiscalização).”

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Pela disposição normativa dos dois enunciados acima citados, verifica-se que o crédito tributário (decorrente da obrigação tributária) nasce a partir da ocorrência do fato jurídico tributário (fato gerador). Não obstante a pluralidade de significados que podem ser atribuídos ao termo obrigação<sup>164</sup>, entendemos que ela sempre integrará a relação jurídica que se instaura entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, como o dever cometido ao devedor de prestar o objeto (nesse caso, pagar tributo) ao credor.

Paulo de Barros Carvalho<sup>165</sup> esclarece:

“(...) o crédito nada mais é que o direito subjetivo de que o sujeito ativo se vê investido de exigir a prestação, enquanto *débito*, seu contraponto, é o dever jurídico de cumprir aquela conduta. (...) O crédito é elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, de tal sorte que ostenta a relação de parte para com o todo. A natureza de ambas as entidades é, portanto, rigorosamente a mesma.”

José Souto Maior Borges<sup>166</sup> assim disciplina:

“O crédito do sujeito ativo nada mais é do que a obrigação do sujeito passivo em sua relação com o primeiro. Daí a identidade da respectiva ‘natureza’. É esse um sentido congruente com o ordenamento jurídico tributário brasileiro.”

---

<sup>164</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 287: “Advertimos que o termo *obrigação* costuma ser empregado com outras significações, representando o dever jurídico cometido ao sujeito passivo, no seio das relações de cunho patrimonial (obrigacionais) e, até, o próprio dever jurídico, nos liames não obrigacionais. Vê-se que a palavra é multissignificativa, problema semântico que persegue e atormenta constantemente o cientista do Direito.”

<sup>165</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 364.

<sup>166</sup> José Souto Maior Borges, *Lançamento Tributário*, p. 54.

Assim, a obrigação tributária consiste no dever jurídico que o sujeito passivo tem de entregar aos cofres públicos certa quantia em dinheiro (obrigação principal), decorrente de lei, ou fazer ou não fazer algo, determinado também pela lei (obrigação acessória). Em contrapartida, existente a obrigação tributária<sup>167</sup> (principal) do devedor, o credor está investido no seu direito subjetivo ao crédito tributário.

Por outro lado, uma vez verificado o descumprimento de obrigações acessórias (deveres instrumentais), o sujeito passivo será sancionado, devendo então pagar determinada quantia como penalidade pecuniária pelo descumprimento do comando normativo.

Pela dicção do parágrafo primeiro do artigo 113 do CTN, pela só ocorrência do fato jurídico previsto em lei nasce a obrigação tributária (principal ou acessória) e, conseqüentemente, o seu crédito correspondente. Entretanto, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, esclarece que o crédito tributário é constituído pela atividade da autoridade administrativa denominada lançamento.

## **6.2. O Lançamento Tributário**

O aplicador do direito, pelo processo de interpretação<sup>168</sup>, como visto em capítulo anterior, percorrerá os textos de lei, verificando todos os enunciados prescritivos pertinentes à matéria que se propõe a aplicar, verificando-lhes as significações, inicialmente isoladas, para ao final construir a norma jurídica geral e abstrata (dotada de sentido completo), que, uma vez aplicada ao caso concreto,

---

<sup>167</sup> José Souto Maior Borges, *Lançamento Tributário*, p. 55: “Se a obrigação tributária for identificada com o dever de prestar o tributo, o dever jurídico tributário específico, imputado normativamente ao sujeito passivo, estará, como visto, em relação com o crédito tributário, precisamente porque o direito de crédito tributário é um direito reflexo da obrigação tributária.”

<sup>168</sup> Ver capítulo I, item 1.3.

determinará a edição de uma outra norma, individual e concreta<sup>169</sup>. Nesse processo de interpretação para a construção da norma jurídica em seu arquetipo hipótese-conseqüência inclui-se a verificação, entre outros, dos princípios informadores do sistema jurídico, bem como dos fundamentos de validade dos instrumentos introdutores dos dispositivos legais.

É nesse sentido que, entre as funções da Administração Pública no cumprimento de leis tributárias, encontra-se a atividade de lançamento, conforme preceitua o Código Tributário Nacional:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.  
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Divergências doutrinárias<sup>170</sup> existem sobre o instituto do lançamento tributário ser um ato administrativo ou um procedimento. Tal divergência decorre basicamente

---

<sup>169</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 368: “Esse caminho, em que o direito parte de concepções abrangentes, mas distantes, para se aproximar da região material das condutas intersubjetivas, ou, na terminologia própria, iniciando-se por normas jurídicas gerais e abstratas, para chegar às individuais e concretas, e que é conhecido por ‘processo de positivação’, deve ser necessariamente percorrido a fim de que o sistema alimente suas expectativas de regulação efetiva dos comportamentos sociais. E tudo se faz como um problema imediato de realização de normas e mediato de realização de valores, visto que estes é que funcionam como fundamentos daquelas, como agudamente nos alerta Lourival Vilanova. Penso ser inevitável, porém, insistir num ponto que se me afigura vital para a compreensão do assunto: a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma individual e concreta. Uma ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno da realidade social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais.”

<sup>170</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 378 ss.: “Rubens Gomes de Souza, ao pronunciar-se a respeito do conceito jurídico de lançamento, em estudo publicado dezesseis anos antes da divulgação do Código, já encarecia, esforçado na doutrina de Seabra Fagundes, tratar-se de um ato. Algum tempo depois, porém, o notável jurista veio a admitir que a entidade tanto poderia ser representada por um ato, como por uma série deles (procedimento). Gilberto de Ulhôa Canto não destoava da primeira idéia, ao exprimir-se, categoricamente, no sentido de que o lançamento era o *ato através do qual se procede à verificação da ocorrência do fato gerador do imposto, à respectiva avaliação e conseqüente criação do débito fiscal individualizado*. Também Aliomar Baleeiro, embora aceitasse a feição procedimental do lançamento, em seus comentários ao Código Tributário Nacional, já expressara a sua convicção, tempos atrás, segundo a qual é *ato administrativo de competência vinculada*. (...) Para Amílcar de Araújo Falcão, o lançamento é ato declaratório e, como tal, não cria a

da disposição do legislador que preceitua expressamente ser um *procedimento*. Divergências ainda são suscitadas sobre ter o lançamento um caráter meramente declaratório<sup>171</sup> ou constitutivo<sup>172</sup> da relação tributária e, conseqüentemente, do crédito tributário, como direito subjetivo do Fisco à prestação do tributo pelo contribuinte. Tal divergência decorre também do texto legal, ao informar que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato jurídico tributário (§ 1º do artigo 113).

Paulo de Barros Carvalho<sup>173</sup> esclarece ser o lançamento ato administrativo cuja estrutura se lhe permite evidenciar tanto o caráter declarativo (no relato descritivo do evento no antecedente, tornando-o fato jurídico) como o caráter constitutivo da relação tributária que se instala entre sujeito ativo e sujeito passivo, prescrita no conseqüente.

De forma resumida, assim se expressa o autor<sup>174</sup>:

---

obrigação tributária, no que é seguido por Geraldo Ataliba que o toma também por ato declaratório que conferiria liquidez ao crédito. E, dessa orientação não divergiu José Souto Maior Borges, ao distinguir a norma individual, expedida com o ato de lançamento, do procedimento administrativo que prepara a sua expedição. Já Alberto Xavier, por seu turno, insiste na importância de tomar-se o lançamento como ato e danoso engano de aceitá-lo como procedimento. Do lado oposto, temos o magistério de Alfredo Augusto Becker e de Antônio Roberto Sampaio Dória, que adotam a concepção de procedimento, e Rui Barbosa Nogueira que, em monografia sobre o tema, igualmente defende a natureza procedimental, invocando os ensinamentos de Emílio Betti e o escólio de José Frederico Marques ao art. 168 do Anteprojeto do Código Tributário.”

<sup>171</sup> Lucia Valle Figueiredo, *Curso de Direito Administrativo*, p. 195: “Atos *declaratórios* são aqueles que apenas se limitam a certificar a existência de alguma situação ou relação jurídica. Nada acrescentam, apenas dão testemunho da existência de algo já existente. Exemplo típico, a ser dado, é o da certidão, que sequer pode ser negada. Deveras, os atos declaratórios não ampliam ou restringem direitos, apenas dão conta da existência ou inexistência de direitos.”

<sup>172</sup> Lucia Valle Figueiredo, *Curso de Direito Administrativo*, p. 196: “(...) os atos constitutivos, como o próprio nome está a indicar, geram relação jurídica, criam-na, pois modificam ou extinguem direitos. Servem de exemplos, respectivamente: uma permissão de uso de bem público (cria direito), a alteração do local de permissão de uso (modificação) e, finalmente, a demissão do funcionário (extingue o direito ao cargo público).”

<sup>173</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 386: “Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u’a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização dos vínculos obrigacionais, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.”

<sup>174</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 395.

“(...) o lançamento tributário é ato jurídico administrativo que põe no ordenamento u’ a norma individual e concreta: no antecedente, o relato do evento tributário, estabelecendo-o como fato; no conseqüente, a prescrição do vínculo que nasce unindo dois sujeitos em torno de uma prestação pecuniária. Visto na sua integridade, apresenta caráter declaratório do fato e constitutivo da relação, ainda que possamos rematar que o “declaratório do fato” representa sua própria composição no plano das objetividades, aparecendo exatamente assim para o conhecimento jurídico.”

Também nesse sentido constitutivo da relação jurídica tributária pelo lançamento são os ensinamentos de Tárek Moysés Moussallem<sup>175</sup>:

“A partir da leitura do lançamento-enunciação-enunciada se constrói a norma concreta e geral denominada lançamento-veículo introdutor; da leitura do lançamento-enunciado-enunciado se constrói a norma individual e concreta, resultante da aplicação da regra-matriz de incidência tributária. Por isso, antes do lançamento-documento normativo não se há de falar em crédito tributário. Constitui-se o *fato jurídico tributário* e constitui-se a *relação jurídica tributária*, no lançamento enunciado-enunciado.”

Ainda que o Código Tributário Nacional prescreva em seu artigo 113, § 1º, que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, sua característica de juridicidade só será alcançada com o seu relato em linguagem competente<sup>176</sup>.

A juridicidade aqui é o efeito jurídico de constituição do crédito tributário pela atividade da autoridade administrativa. Constituído o crédito, nasce a norma individual e concreta que descreve a relação jurídica tributária que contém, de um lado, o direito subjetivo da Fazenda Pública ao crédito e, de outro, o dever do sujeito passivo de prestá-lo. Havendo a inadimplência do devedor, a Fazenda Pública investe-se no direito de cobrar o montante devido, inscrevendo-o em dívida ativa.

---

<sup>175</sup> Tárek Moysés Moussallem, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 1.097.

<sup>176</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 360: “(...) o fato jurídico e a relação jurídica, na configuração plena de suas integridades constitutivas, como entidades do universo normativo, inserindo-se no processo de positivação do direito para alterar as condutas intersubjetivas, vão comparecer como objetos de nossa indagação apenas quando revestirem a forma de linguagem, e linguagem competente, significa referir aquela que o sistema prescritivo estabelecer como adequada ao relato do evento e do correlativo vínculo entre sujeitos.”

O Código Tributário nacional, em seu artigo 201, estabelece:

“Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita em repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida e processo regular. Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.”

Pela análise do comando encartado no artigo 201 acima transcrito verifica-se que a dívida ativa tributária é constituída a partir da existência do crédito tributário não pago no prazo legal. Ou seja, após a constituição do crédito tributário pelo ato do lançamento (artigo 142) o sujeito passivo será notificado para o seu pagamento dentro de determinado prazo legal. Desatendida a obrigação de pagar o crédito regularmente constituído naquele lapso temporal, a Fazenda Pública pode inscrevê-lo na dívida ativa, acrescido das penalidades cabíveis, tornando-o título que lhe permite a execução judicial da dívida.

Para Luciano Amaro, a obrigação tributária e seu correspondente crédito nascem com a ocorrência do fato gerador<sup>177</sup>. Entende o autor, no entanto, que o ato do lançamento atribui o efeito jurídico da exigibilidade ao crédito tributário.

“(...) parece inegável que o lançamento acrescenta efeitos jurídicos novos na relação entre credor e devedor do tributo. Essa relação (com a bipolaridade de deveres e pretensões) nasce com a ocorrência do fato gerador. Se e quando o lançamento se fizer necessário (o que só se dá em algumas situações), ele acrescenta a *exigibilidade* (com o que queremos englobar a tendibilidade e a exigibilidade a que se refere Alberto Xavier). Desatendida a exigência, a etapa seguinte é a da inscrição da dívida ativa, com o que se tem a executoriedade da obrigação tributária.”<sup>178</sup>

---

<sup>177</sup> Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 339: “Porém, é o mesmo Código que confere ao *lançamento* a virtude de dar *nascimento ao crédito tributário* (art. 142). É óbvio que isso não pode permitir a afirmação de que, na ‘mera obrigação tributária (nascida com a ocorrência do fato gerador), não haja *crédito* e correspondente *débito*’, sem o que de obrigação não haveria sequer a silhueta.”

<sup>178</sup> Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 338.

Assim, entendemos o lançamento como constitutivo da relação jurídica de direito tributário, compreendido como o ato administrativo vinculado de competência privativa da autoridade administrativa, sob pena de responsabilidade funcional.

Nesse sentido, percebemos a necessidade da atividade administrativa denominada lançamento para que o tributo, a partir da instauração da relação jurídica, desde que regularmente notificada ao sujeito passivo (devedor da obrigação tributária), passe a ter sua característica jurídica de exigibilidade.

### **6.2.1. Modalidades de Lançamento**

O Código Tributário Nacional, a partir de seu artigo 147, apresenta-nos três espécies de lançamento, a saber: de ofício, por declaração e por homologação.

Importante ressaltar que a distinção nessas três modalidades apresentadas pelo Código Tributário Nacional é feita observando-se a menor ou maior participação do sujeito passivo, evidenciando-se o caráter procedimental dado pelo Código ao lançamento. Ressalte-se também que a redação do artigo 142 dispõe de forma expressa que o lançamento constitui “procedimento” de competência privativa da autoridade administrativa.

#### **6.2.1.1. Lançamento por declaração**

Assim, o lançamento por declaração (artigo 147<sup>179</sup>) seria aquele realizado pela autoridade administrativa a partir das informações declaradas pelo contribuinte,

---

<sup>179</sup> Código Tributário Nacional, art. 147: “O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. § 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é

sendo tais declarações prestadas pelo sujeito passivo. Os dois parágrafos desse dispositivo legal tratam da retificação, por iniciativa do sujeito passivo, da declaração prestada em casos de erro comprovado, desde que antes da notificação.

A declaração do sujeito passivo, neste caso, é uma obrigação acessória (dever instrumental) cujo objetivo é registrar os dados fáticos relevantes à atuação posterior da autoridade administrativa pelo lançamento do tributo.

Luciano Amaro<sup>180</sup> exemplifica:

“O imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas, que era o exemplo típico de lançamento por declaração, tem evoluído para a sistemática de pagamento sem prévio lançamento, ou seja, para o modelo de lançamento por homologação (...).”

#### **6.2.1.2. Lançamento de ofício**

O lançamento de ofício, prescrito pelo artigo 149<sup>181</sup>, é realizado pela autoridade administrativa, em regra, cabível aos tributos que se referem a situações duradouras, nos quais é possível à Administração Pública a consulta ao respectivo

---

admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento. § 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.”

<sup>180</sup> Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 358.

<sup>181</sup> Código Tributário Nacional, art. 149: “O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I – quando a lei assim o determine; II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

registro, como ocorre, por exemplo, nos impostos sobre a propriedade territorial urbana (IPTU), sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), entre outros.

Todavia, o lançamento de ofício caberá também quando houver inexatidão ou omissão do sujeito passivo quanto às atividades referentes ao lançamento por homologação (artigo 150).

### **6.2.1.3. Lançamento por homologação**

No artigo 150, o Código Tributário Nacional aponta o terceiro tipo de lançamento, por homologação, que, contrariamente aos dois anteriores, não prevê a participação ativa do Fisco, objeto de estudo do próximo tópico.

## **6.3. Os elementos e especificidades do “lançamento por homologação”**

O lançamento por homologação (ou autolançamento), previsto no artigo 150 do Código Tributário Nacional, assim se mostra:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o

lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Pela disposição do *caput* do artigo 150 e seu parágrafo primeiro, verifica-se que o lançamento por homologação prevê que, uma vez ocorrido o fato jurídico tributário (fato gerador), as atividades necessárias à determinação do valor do tributo a ser pago são efetuadas pelo próprio contribuinte, que, ao depois, deve pagar o tributo independentemente da verificação dessas atividades pela autoridade administrativa. Tais atividades, no entanto, ficarão condicionadas à verificação, ou “homologação”, por parte da Fazenda Pública, de forma expressa ou tácita, em momento posterior.

Nas homologações expressas, tomando ciência das atividades efetuadas pelo sujeito passivo, a autoridade administrativa poderá com elas concordar ou não.

Concordando com o montante declarado pelo contribuinte, a autoridade homologa essa atividade, extinguindo o respectivo crédito tributário.

Por outro lado, na hipótese de discordância, a autoridade administrativa efetuará o lançamento de ofício (artigo 149, inciso V), notificando o contribuinte para pagar a diferença apurada entre o valor declarado e aquele que o fisco entende como efetivamente devido.

É possível que o sujeito passivo apure o seu débito, prestando à Administração Fazendária a informação correspondente, mas não efetue o pagamento no prazo assinado pela lei. Nessa hipótese, também terá lugar o lançamento de ofício (artigo 149, V), em que a Administração verificará o montante devido, constituirá o crédito tributário pelo lançamento (ato administrativo) e notificará o devedor para efetuar o pagamento dentro do prazo estipulado.

O dispositivo prevê, ainda, a possibilidade de omissão da autoridade em sua atividade de homologação, considerando-se, assim, homologado tacitamente e extinto o crédito tributário pela fluência do prazo prescrito no § 1º (decadência), se outro não for assinalado pela lei específica do tributo.

As operações necessárias à apuração do montante a ser recolhido que ficam a cargo do sujeito passivo em tudo se assemelham à atividade administrativa de lançamento (autolancamento),<sup>182</sup> como bem observa Estevão Horvarth:<sup>183</sup>

“Ao autolancar, o sujeito obrigado estará aplicando o Direito ao caso concreto, desde o instante em que recolhe os fatos por ele realizados, os subsume à norma tributária correspondente para verificar se são fatos impositivos ou não, até o momento em que passa a quantificar o seu débito, aplicando a alíquota à base impositiva, numa atividade que, materialmente, é idêntica à que efetua a Administração Tributária.”

Apesar de se assemelhar à atividade administrativa, o ato do contribuinte com ela não se confunde, pois, pela disposição do artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário é atividade de competência privativa da autoridade administrativa, vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, sendo o requisito da competência essencial à validade dos atos administrativos.

Por todo o acima exposto é que nos parece tarefa difícil atribuir todos os efeitos jurídicos do lançamento de que trata o artigo 142 do CTN à declaração unilateral produzida pelo contribuinte no denominado lançamento por homologação.

---

<sup>182</sup> Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 338. O autor critica a denominação “autolancamento” para o lançamento por homologação: “Para esta hipótese, tem-se falado, com boa dose de impropriedade, de ‘autolancamento’, como se o *objeto* do lançamento fosse o próprio *sujeito passivo* e não o *tributo* por ele devido.”

<sup>183</sup> Estevão Horvarth, *Lançamento tributário e autolancamento*, p. 107.

### **6.3.1. Dificuldades verificadas no lançamento por homologação**

Diante dos elementos relativos ao lançamento por homologação e em vista do caráter constitutivo da relação jurídica decorrente do ato de lançamento, algumas dificuldades se avultam, como segue:

(i) Prestadas as declarações pelo contribuinte e pago antecipadamente o montante apurado, se houver a homologação (lançamento) expressa ou tácita, o Código prevê a extinção definitiva do crédito tributário, a teor do disposto no artigo 150, § 1º, ou mesmo antes dela, conforme previsto em seu artigo 156, I.

(ii) Prestadas as declarações pelo contribuinte em valor inferior ao devido e pago o montante declarado, a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade do sujeito passivo, é competente para, dentro do prazo disposto no § 4º, rever as aludidas operações e lançar a diferença entre o montante por ela apurado e aquele declarado e pago pelo contribuinte. Ato contínuo, a autoridade deve notificar o contribuinte da diferença apurada (por meio do lançamento de ofício) para que este, concordando, pague, ou, discordando, se defenda.

(iii) Prestadas as declarações pelo contribuinte relativas ao montante devido, estando elas corretas ou não, e não se verificando o pagamento da quantia declarada, a autoridade administrativa, tomando conhecimento daquela atividade do sujeito passivo, é competente para rever as operações, lançar o valor que julgar correto, constituir o crédito tributário por meio do lançamento de ofício e notificar o sujeito passivo do lançamento (para que o contribuinte pague ou se defenda), dentro do prazo estabelecido.

Apesar de essas serem as hipóteses construídas a partir da leitura dos enunciados prescritivos que regulam o lançamento tributário, por vezes o fisco

inscreve, diretamente, em dívida ativa os valores consignados pelo contribuinte em sua declaração sem que sejam eles previamente objeto do lançamento tributário de que trata o artigo 142 do Código Tributário Nacional. E, neste caso, não é o contribuinte, a exemplo do que ocorre nos regulares casos de lançamento de ofício, notificado para pagar no prazo estabelecido sob pena de serem ajuizadas as medidas legais cabíveis.

Hugo de Brito Machado<sup>184</sup> assim disciplina:

“Se o sujeito passivo faz a apuração do crédito tributário e informa o valor correspondente à autoridade administrativa, mas não faz o pagamento correspondente, pode esta, tomando conhecimento de tal informação, homologar a apuração e notificar o contribuinte para efetuar o pagamento ou defender-se. Este, aliás, é o procedimento mais adequado para ser em geral adotado pela Administração Tributária. Justifica-se a notificação. O que não se justifica é a inscrição pura e simples da quantia correspondente como dívida ativa, como tem acontecido. Com esse procedimento incorreto muitos transtornos têm sido causados aos contribuintes. Conheço caso de inscrição e cobrança executiva de quantia dez vezes maior do que a declarada pelo contribuinte, fruto de erro na digitação dos dados no sistema na Delegacia da Receita Federal.”

Chamado a manifestar-se sobre tal procedimento, o Poder Judiciário tem decidido pela desnecessidade do lançamento de ofício em tais casos e da conseqüente notificação prévia do contribuinte para, querendo, pagar.

Para tanto, a jurisprudência aponta como fundamento legal para a não necessidade de lançamento nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologações em que o sujeito passivo declara o montante devido a norma encartada no § 1º do artigo 5º do Decreto-lei nº 2.124/84.

Este dispositivo legal, por sua vez, estabelece:

“o documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de

---

<sup>184</sup> Hugo de Brito Machado, *Lançamento Tributário e Decadência*, p. 230.

dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito”

Citem-se como exemplos os julgados abaixo:

“A Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente à exigência do referido crédito, ex vi do *art. 5º, § 1º, do DL 2.124/84*. O reconhecimento do débito tributário pelo contribuinte, mediante a DCTF, com a indicação precisa do sujeito passivo e a quantificação do montante devido, equivale ao próprio lançamento, restando o Fisco autorizado a proceder à inscrição do respectivo crédito em dívida ativa. Assim, não pago o débito no vencimento, torna-se imediatamente exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte, sendo indevida a expedição de certidão negativa de sua existência. (RESP 620.564/PR, 1ª T., Min. Teori Albino Zavascki, *DJ* de 06.09.2004)”<sup>185</sup> (*grifo nosso*)

“Esta Corte firmou o entendimento de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a declaração do contribuinte do débito elide a necessidade de sua constituição formal do crédito pelo Fisco, sendo exigível independentemente de qualquer procedimento administrativo. Precedentes: REsp nº 416.701/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, *DJ* de 06/10/2003 e REsp nº 445.561/SC, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, *DJ* de 10/03/2003. Referência Legislativa LEG:FED DEL:002124 ANO:1984 ART:00005 PAR:00001”<sup>186</sup> (*grifo nosso*)

Pela leitura dos julgados acima transcritos, a jurisprudência pátria atribui à declaração do sujeito passivo o poder de constituir o crédito tributário por força do comando encartado no Decreto-lei nº 2.124/84 (artigo 5º, parágrafo primeiro).

Por meio desse instrumento normativo (decreto-lei), então, estaria conferido ao documento que formaliza o cumprimento de obrigação acessória (comunicando a existência de crédito tributário) o condão de constituir confissão de dívida e, portanto, instrumento hábil e suficiente para a exigência do respectivo crédito.

<sup>185</sup> REsp 752787 / SP ; RECURSO ESPECIAL 2005/0085057-5. Relator(a) Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI (1124). Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA. Data do Julgamento 16.02.2006. Data da Publicação/Fonte *DJ* 06.03.2006, p. 218

<sup>186</sup> AgRg no REsp 717434/RO; AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2005/0007017-5 Relator(a) Ministro FRANCISCO FALCÃO (1116) Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA. Data do Julgamento 07.06.2005. Data da Publicação/Fonte *DJ* 05.09.2005, p. 280

Considerando, todavia, divergência quanto aos efeitos da declaração emanada do contribuinte, a questão aqui suscitada aponta para três possibilidades interpretativas:

(i) atribuir-se à declaração do contribuinte o poder de constituir o crédito tributário, sendo desnecessária atuação da Administração para o lançamento tributário, posição defendida, por exemplo, por Paulo de Barros Carvalho<sup>187</sup>:

“Ninguém ousaria ignorar que legislações de impostos como o IPI e o ICMS, importantes fontes de receita para a União e para os Estados federados, respectivamente, dedicam muitos preceitos disciplinadores da atividade do sujeito passivo à construção dessas regras. Cabem-lhes individualizar o evento tributário, constituindo-o como fato jurídico, e estruturar, denotativamente, todos os elementos integrantes da relação do tributo. Em outras palavras, a lei dá competência ao contribuinte para constituir o fato jurídico e a obrigação tributária que dele decorre, pelo fenômeno da *causalidade jurídica*. É graças a esse procedimento do administrado que se torna possível o recolhimento do tributo devido, sem qualquer interferência do Estado-Administração. (...) em substância, nenhuma diferença existe, como atividade, entre o ato praticado por agente do Poder Público e aquele empreendido pelo particular.”

(ii) entender pela imperiosa necessidade do lançamento de que trata o artigo 142 do Código Tributário Nacional para a constituição do crédito tributário. Nesse sentido é a posição defendida, por exemplo, por Luciano Amaro<sup>188</sup>, para quem:

“(...) nem essa redundância evitou que a jurisprudência, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, enveredasse por um caminho totalmente avesso à sistemática do lançamento fixada no Código (...). A fundamentação dos acórdãos é errática: ora se fala em autolançamento (como a querer dizer, sem nenhuma base no Código, que a execução do ato administrativo caberia ao próprio sujeito passivo); ora se diz que, se o sujeito passivo *declara* os fatos, a autoridade pode cobrar o tributo, sem necessidade de lançar; ora se afirma que o sujeito passivo ‘confessou’ os fatos, sendo desnecessário lançar; ora se diz que a inscrição da dívida ativa implica ‘homologação’. O art. 147 é, às vezes, invocado como fundamento “legal” da tese, esquecendo-se, porém, de que, na modalidade aí regulada, o lançamento é feito pela autoridade à vista da declaração do sujeito

<sup>187</sup> Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 248.

<sup>188</sup> Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 369.

passivo; nunca se leu nesse dispositivo que a declaração dispensasse o lançamento, do qual ele é *pressuposto* e não *alternativa*. Noutras vezes, o art. 150 é invocado, olvidando-se, porém, sistematicamente, o art. 149, V, que manda lançar de ofício na hipótese de inexistir o pagamento antecipado que pudesse ensejar a homologação pela autoridade. A busca de algum amparo legal para a exegese pretoriana já foi também para o art. 201 do Código, onde se conceitua a *dívida ativa tributária*, com o fito de sugerir, que, ao inscrever a dívida, a autoridade lança; confunde-se, aí, a formalização da dívida ativa tributária (que se instrumenta com a inscrição) com a formalização do *crédito tributário* (o qual, por sua vez, se instrumenta pelo ato de lançamento, *ex vi* do art. 142, *caput*). Na sistemática legal, a dívida ativa tributária pressupõe o lançamento, mas não o substitui. De quebra, também o de início citado art. 142, parágrafo único, é singelamente ignorado pela exegese pretoriana.”

No mesmo sentido, Alberto Xavier:

“O artigo 201 do Código Tributário nacional dispõe que ‘constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza’; e o artigo 142 do mesmo Código estabelece que ‘compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário’. Donde silogisticamente se conclui que, se não há inscrição na dívida tributária sem crédito tributário, e se na há crédito tributário sem lançamento não pode haver inscrição na dívida sem lançamento prévio, baseado diretamente, ‘per saltum’, nas declarações do contribuinte.”<sup>189</sup>

E, conforme se observa pela decisão abaixo transcrita, o Tribunal Regional Federal da 2ª Região, mesmo considerando que a declaração do sujeito passivo seja uma confissão de dívida, não afasta a necessidade do lançamento para a constituição do crédito tributário

“Como o lançamento tributário constitui ato administrativo vinculado do sujeito ativo, a correta exegese acerca do direito tributário pátrio deve, sempre, repugnar a idéia de ‘autolancamento’, i.e. de lançamento realizável pelo próprio sujeito passivo da obrigação tributária. (...) A técnica administrativo-fiscal da DCTF, instituída pela SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL nas Instruções Normativas n.º129/1986, n.º 126/1998 e n.º 255/2002, tem por regra de base a contida no art. 5º, do *Decreto-lei n.º 2.124, de 13.06.1984*, cuja correta exegese acerca de seus escopos impende à ilação de que sua instituição trata de estabelecer um procedimento simplificado para conferir-se exigibilidade imediata a ‘obrigação tributária confessada’ pelo próprio sujeito passivo em declaração formal a que esteja compelido por lei a apresentar ao sujeito ativo, sem, contudo, significar que a mera entrega da DCTF pelo

<sup>189</sup> Alberto Xavier, *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, p. 410.

sujeito passivo à autoridade administrativo-fiscal tenha o condão de constituir, só por si, obrigação tributária à guisa de suposta hipótese de 'autolançamento'. A única exegese lícita e admissível acerca da técnica administrativo-fiscal da DCTF seria a de que dita declaração, como verdadeira 'confissão de dívida' que é, distante de implicar absoluta 'dispensa de lançamento', apenas autorizaria a utilização, pelo sujeito ativo, de procedimento simplificado para (a) o lançamento de ofício das obrigações tributárias confessadas pelo próprio sujeito passivo naquela peça formal de 'auto-acertamento', desde que não recolhidas nas datas próprias, recolhidas em desconformidade com a declaração efetuada ou, ainda, apuradas pelo sujeito passivo com irregularidades ou omissões acerca dos fatos geradores ocorridos; ou para (b) a homologação do pagamento efetuado com acurácia pelo sujeito passivo declarante.<sup>190</sup> (grifo nosso)

(iii) buscar-se fundamento de validade no § 1º do artigo 5º do Decreto-lei nº 2.124/84 para conferir à declaração do contribuinte o poder de constituir o crédito tributário, conforme fundamenta grande parte da jurisprudência que sustenta a não necessidade do lançamento previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional.

É especialmente quanto a esse último ponto que procuraremos, a seguir, perquirir a legitimidade do fundamento de validade em que se funda a construção pretoriana acima descrita.

### **6.3.2. O Princípio da Legalidade e o Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984**

Os pontos abordados até o presente momento deste estudo nos possibilitam analisar questão de extrema relevância e que está presente tanto nas decisões jurisprudenciais quanto nos debates e estudos elaborados correntemente pela dogmática jurídica: trata-se dos efeitos das declarações dos contribuintes para fins de constituição do crédito tributário, especialmente no que diz respeito ao

---

<sup>190</sup> TRF 2ª R. – AMS nº 46106, processo nº 2001.51.01002188-9, 6ª T., Relator Des. SERGIO SCHWAITZER, DJU de 24.02.2005, p. 170.

fundamento de validade correntemente utilizado, qual seja, o art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/1984.

Como visto, o ordenamento jurídico brasileiro se apresenta em uma estrutura hierárquica, na qual encontramos a Constituição Federal ocupando o seu ápice. Dentro do texto constitucional, como documento de expressão máxima dos valores regentes da ordem positivada, está expressa a garantia do cidadão de somente ser obrigado a fazer ou deixar de fazer por meio de lei. Tal máxima está insculpida tanto no artigo 5º, inciso II, como no inciso I do artigo 150, todos do texto constitucional.

Assim, tratando-se da matéria tributária de caráter invasivo do patrimônio do contribuinte, este tem a garantia constitucional de se ver constrito em seus direitos apenas por meio de lei, entendida como o instrumento primário introdutor de normas jurídicas, emanado do Poder Legislativo como único legitimado para tal mister, em estrita obediência aos ditames constitucionais.

No sistema legal tributário e considerando a hierarquia das leis, verifica-se, abaixo da Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, regulador das normas gerais em matéria tributária, introduzido no ordenamento por meio da Lei nº 5.172/66.

Apesar de o Código Tributário ter nascido na forma de lei ordinária, dada a sua compatibilidade com a nova ordem jurídica introduzida pela Constituição Federal promulgada em 05 de outubro de 1988, foi por ela recepcionado na condição de lei complementar, a teor do disposto no artigo 146, inciso III, alínea *b*, do texto constitucional.

Por ser compatível com a nova ordem constitucional e por regular normas gerais em matéria tributária, o Código recepcionado pela Carta Magna de 1988 está,

assim, autorizado constitucionalmente a estabelecer as normas gerais reguladoras da atividade de criar e exigir tributos.

Assim, entre suas atribuições, o Código Tributário Nacional deve dispor sobre a definição de tributos, suas espécies, os respectivos fatos jurídicos tributários, suas bases de cálculos e seus contribuintes, bem como sobre o crédito e o lançamento tributário.

E é no Código Tributário Nacional, artigo 142, que encontramos a disposição de que a constituição do crédito tributário se faz pela atividade privativa do agente público investido legalmente para essa competência, sob pena de responsabilidade funcional.

Dessa forma, a atividade administrativa de constituição do crédito tributário se faz pelo ato do lançamento, devidamente notificado ao sujeito passivo, o que o torna juridicamente exigível, permitindo-lhe a posterior inscrição do débito em dívida ativa, no caso do não pagamento voluntário, pelo contribuinte, dentro do prazo estipulado.

Em seu artigo 150, *caput*, o Código Tributário Nacional disciplina o lançamento por homologação para os tributos nos quais as tarefas de apuração e recolhimento dos valores devidos serão efetuadas pelo sujeito passivo, independentemente da verificação pela autoridade administrativa de sua regularidade. Porém, o mesmo Código Tributário Nacional estabelece que tais atividades devem ser verificadas em algum momento pela Fazenda Pública, decorrendo da sua inércia, durante um certo lapso de tempo, a presunção de que as informações prestadas pelo contribuinte estão corretas.

Pois bem. Conforme informado em capítulo anterior, ao menos três correntes doutrinárias coexistem quanto aos efeitos das declarações efetuadas pelos contribuintes, relativamente à constituição do crédito tributário.

Uma delas, que defende a desnecessidade de o fisco constituir o crédito tributário em casos que tais, encontra no Decreto-lei nº 2.124/84, artigo 5º e parágrafo primeiro, o fundamento legal para tanto. Vejamos o seu teor:

“Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.”

Note-se que o instrumento introdutor dessa disposição é o extinto decreto-lei, de competência do Presidente da República, sob a vigência da Carta Constitucional 67/69.

Anotamos em linhas acima que referido instrumento, o decreto-lei, deveria passar pelo crivo do Congresso sendo, então, convertido em lei. Tal instrumento normativo poderia, contudo, adentrar ao sistema jurídico sem a legitimidade parlamentar, ao ser aprovado tacitamente pelo decurso do prazo de aprovação expressa, diferentemente do que ocorre com o seu sucessor previsto na Constituição Federal de 1988 – a medida provisória – cuja decorrência do lapso temporal sem que o Congresso a aprecie leva à sua rejeição tácita<sup>191</sup>.

A questão que se coloca é a de se perquirir a validade desse instrumento normativo diante da sistemática constitucional vigente, ou seja, considerando o texto constitucional de 1988.

Analisando-se o texto constitucional vigente verifica-se nitidamente, especialmente diante dos valores consignados nos princípios constitucionais, a nítida e expressa intenção do legislador constituinte em preservar os direitos dos

---

<sup>191</sup> Ver capítulo III, item 3.3, e capítulo IV, item 4.4.

contribuintes ao preceituar a legalidade genérica, no artigo 5º, inciso II, e reforçá-la de forma especial, no artigo 150, inciso I, quando o assunto for a criação e exigência de tributos.

Tal constatação implica dizer que apenas a lei, emanada do Poder Legislativo, ou os instrumentos com força de lei, baixados pelo Poder Executivo (lei delegada, com autorização expressa do Congresso, e medidas provisórias, após sua conversão em lei) com a legitimidade dada pelo poder parlamentar, poderiam introduzir validamente obrigações tributárias.

Pelo princípio da legalidade, dentro do Estado Democrático de Direito, em que o titular do poder é o próprio destinatário das leis, apenas a lei formal pode introduzir normas jurídicas que inovam o ordenamento pátrio, impondo-lhes obrigações e deveres, porque dotada da legitimidade constitucional para tal, em estrita observância ao procedimento previamente estabelecido na Constituição Federal para sua validade.

A questão seguinte versa sobre a recepção ou não do conteúdo do artigo 5º e seu parágrafo primeiro do referido instrumento normativo pela ordem constitucional vigente.

Entendemos que não, pois a competência para a edição de normas gerais em matéria tributária foi outorgada constitucionalmente à lei complementar, representada atualmente pelo Código Tributário Nacional, que, sendo lei ordinária em sua origem, foi recepcionado pela Constituição de 1988 na condição de lei complementar, podendo doravante ser modificada apenas por outro veículo introdutor de mesma hierarquia.

O Decreto-lei nº 2.124/84, por sua vez, além de ser disposição normativa especial (sobre o Imposto sobre a Renda), ou seja, não se trata de norma geral em matéria tributária, está hierarquicamente abaixo do Código Tributário Nacional.

Diante de tais questões divergentes e de diferentes decisões jurisprudenciais e tendo-se em vista a necessária interpretação sistemática do direito positivo brasileiro para a construção da norma a ser aplicada ao caso concreto, entendemos que o comando consignado no parágrafo primeiro do artigo 5º do Decreto-lei em referência, que confere efeitos jurídicos de confissão de dívida ao cumprimento da obrigação acessória relativa ao imposto de renda, baixado pelo Poder Executivo sob a égide do ordenamento anterior à Constituição Federal de 1998, não foi por ela recepcionado, por padecer da legitimidade parlamentar, e, dessa forma, contraria a disposição contida no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Entendemos que, para que a previsão normativa encartada no Decreto-lei nº 2.124/84, em seu artigo 5º, § 1º, passasse a ter a força normativa desejada pelos órgãos julgadores, qual seja, constituir o crédito tributário, parece-nos ser necessário que ela seja introduzida no ordenamento por meio de lei complementar que viesse a alterar o texto do Código Tributário Nacional ou, quando menos, por diploma legal regulador de normas gerais (o que não é o caso) que fosse sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988 na condição de lei complementar.

Dessa forma, como efeitos jurídicos somente podem decorrer de normas jurídicas, torna-se dificultoso aceitar que a declaração do sujeito passivo, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, possa ter o condão de constituir o crédito tributário sem previsão legal para tanto.

Lourival Vilanova<sup>192</sup>, ao discorrer sobre a nobre missão de julgar, ressalta a imprescindibilidade da regra jurídica:

“Imaginemos tribunais e juízes decidindo os litígios ao acaso, sem direito escrito algum – a não ser o *minimum* de direito, a regra constitucional que os pusesse como tribunais e juízes, e distribuindo-lhes competência não a dermacassem, fosse regra em branco, para o julgador preencher a seu individual juízo – dizemos, sem direito escrito algum, sem vinculação à interpretação uniforme, ou decisão uniforme, sem precedentes de julgamento, pois, e teríamos a incerteza, a imprevisão do comportamento judiciário, e os dois grandes riscos: o erro judiciário e a injustiça.”

E, dentro de nossa conclusão, se o disposto no artigo 5º, § 1º, do Decreto-lei nº 2.124/84 não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, não há comando prescritivo suficiente para a construção da norma jurídica que atribua à declaração do sujeito passivo (autolançamento) o efeito de constituir o crédito tributário, apesar dos substanciosos argumentos da doutrina que entende pela prescindibilidade de previsão normativa para tal mister.

---

<sup>192</sup> Lourival Vilanova, *Escritos Jurídicos e Filosóficos*, p. 358.

## CONCLUSÕES

1. O termo “direito” serve para designar tanto o conjunto de direito positivo, como o objeto de análise da Ciência do Direito, quanto o conjunto de proposições que descreve esta. A expressão “sistema jurídico”, também dotada de ambigüidade, pode referir-se tanto ao conjunto do direito positivo, como também ao da Ciência do Direito.

2. Para fins do presente estudo, sistema jurídico de direito positivo é o conjunto de regras válidas em determinado Estado em determinado espaço de tempo. Apresenta-se como sistema porque é um todo formado por diversas partes (regras jurídicas) interligadas por vínculos de coordenação e subordinação.

3. Para a compreensão (e aplicação) desse conjunto de direito positivo é necessária a sua interpretação. que deve percorrer, pelo menos, três passos: a leitura dos textos de lei (suporte físico); a construção de significados isolados de cada um dos enunciados; a construção da norma jurídica como o juízo que se forma na mente do intérprete, cotejando o enunciado em apreço em consonância com os demais, inclusive com os princípios gerais e específicos do direito.

4. A atividade de interpretação é empregada pelo cientista do Direito, em sua linguagem descritiva sobre o direito positivo (que, por sua vez, é constituído de uma linguagem prescritiva) como requisito à adequada e correta aplicação em concreto das normas jurídicas, sempre com vistas à segurança jurídica e à funcionalidade do sistema.

5. Os vínculos de subordinação entre os textos legais são verificados dentro do próprio sistema e conferem a unidade que este reclama. Eles permitem a visualização da pirâmide hierárquica cujo ápice é ocupado pela Constituição

Federal. Por meio dos vínculos de subordinação é possível a verificação da validade dos enunciados prescritivos.

6. No que toca à validade das regras jurídicas, têm relevância as disposições de lei sobre a sua produção. Ou seja, a Constituição estabelece o procedimento necessário à feitura dos enunciados prescritivos, bem como dá competência a determinado órgão para a sua elaboração. A regra jurídica, para tornar-se parte desse sistema de direito positivo, terá a sua validade aferida em consonância com aquelas disposições constitucionais.

7. Norma jurídica é a unidade de significação completa obtida como resultado da atividade de interpretação do jurista, dotada do dever-ser, cujo objetivo é a prescrição da conduta intersubjetiva esperada em sociedade. Sua estrutura compõe-se da descrição de uma hipótese, que, uma vez ocorrida no mundo fenomênico, implica uma conseqüência prevista em seu conseqüente. Na sua construção, o cientista deve observar os princípios gerais informadores de todo o sistema jurídico, bem como os que de forma especial tocam à sua matéria.

8. As normas de estrutura, ou de produção normativa, contêm as regras procedimentais de elaboração de novos textos jurídicos. Essa distinção é essencial ao trabalho do jurista, pois é diante do cumprimento das normas de estrutura que se pode verificar a validade das normas introduzidas no sistema.

9. Fontes materiais são as ocorrências do mundo real relevantes para o direito, que, uma vez descritas na hipótese da norma jurídica, tornam-se fatos jurídicos. Por fontes formais temos os veículos introdutores de normas jurídicas no sistema (procedimento prescrito pelo sistema e competência do órgão produtor). É pela validade do veículo introdutor (processo ou enunciação) que se torna possível a verificação da validade da norma introduzida (produto ou enunciado).

10. Pelo princípio da legalidade, num Estado Democrático de Direito, um dos fundamentos da Constituição Federal de 1988, só é “lei” o veículo introdutor de normas emanado do poder que recebeu a competência legislativa da própria Constituição Federal de 1988, sendo, assim, dotado da legitimidade representativa parlamentar. Para ser válido e, portanto, obrigar todos os administrados e o Estado, o instrumento normativo emanado do Legislativo deve ser elaborado na estrita observância do procedimento previsto também em nível constitucional.

11. O termo “lei” é utilizado para designar o comando prescritivo introdutor de normas em sentido estrito (formal e material, simultaneamente) ou “instrumentos primários” (englobadas aqui as normas que veiculam a regra-matriz de incidência tributária), dotado da legitimidade representativa parlamentar, abrangendo também os instrumentos normativos com força de lei advindos do Poder Executivo, as leis delegadas e medidas provisórias (essas apenas após sua conversão em lei, aquelas autorizadas expressamente pelo Congresso). Outros comandos prescritivos de menor hierarquia (sem legitimidade parlamentar) são designados “atos infralegais” ou “instrumentos secundários” (decretos, regulamentos, portarias etc.)

12. A expressão “reserva de lei” está essencialmente vinculada ao instrumento normativo emanado do Poder Legislativo, ou seja, um comando prescritivo de condutas (dever-ser) introduzido no sistema por órgão dotado de competência constitucional para tal com a representatividade do titular do poder – o povo (lei em seu sentido formal e material, simultaneamente).

13. A hierarquia dos veículos introdutores de normas jurídicas é consequência direta da hierarquia que existe entre seus órgãos produtores, cujo fundamento de validade último é a Constituição Federal.

14. É no texto constitucional que se encontram prescritos grande parte dos princípios informadores do sistema jurídico brasileiro, razão pela qual sua posição dentro da hierarquia é no mesmo nível da norma constitucional.

15. Abaixo da Constituição (e suas emendas), encontram-se leis complementares e leis ordinárias (em sentido estrito), que são os instrumentos introdutórios de normas jurídicas por excelência, porque dotadas da legitimidade representativa necessária ao sistema jurídico brasileiro, de competência do Poder Legislativo, além do processo de elaboração mais solene e rigoroso. A lei complementar, de processo de elaboração mais rígido que a ordinária, é especialmente requerida pelo texto constitucional para tratar de matérias específicas.

16. Emendas à Constituição, lei infraconstitucional ou outros instrumentos infralegais, elaborados em desacordo com a lei suprema, não podem e não devem prosperar como pertencentes ao sistema, apesar de gozarem de presunção de validade enquanto não forem formalmente retirados do ordenamento por meio dos instrumentos próprios nele previstos.

17. Pelo fenômeno da recepção apenas as normas compatíveis com o novo ordenamento podem ser acolhidas. As normas que conflitem com a nova ordem jurídica implantada a ela não pertencem, ou seja, trata-se de normas não válidas.

18. A atuação da administração pública se faz mediante atos administrativos, editados com vistas ao alcance do interesse público e nos exatos termos da lei, por carecerem da legitimidade representativa parlamentar, ainda que no exercício de suas competências discricionárias. O mesmo se diga dos atos administrativos decorrentes de seu poder regulamentar, de competência privativa do Chefe do Executivo.

19. O Código Tributário Nacional foi aprovado como lei ordinária e recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar para tratar de normas gerais em matéria tributária.

20. O lançamento tributário é o ato administrativo resultante da aplicação da regra-matriz de incidência ao caso concreto, decorrente do exercício de competência vinculada da autoridade administrativa, por meio do qual se instaura a relação jurídica tributária, com o efeito prescrito pelo Código Tributário Nacional, artigo 142, de constituição do crédito tributário, dotando-o da característica da exigibilidade.

21. Nos tributos em que a lei determina ao sujeito passivo o cumprimento da obrigação acessória de apurar e pagar os valores devidos, independentemente da verificação dessas pela autoridade administrativa (autolancamento, art. 150, CTN), tais atividades são semelhantes à do lançamento tributário efetuado pelo fisco, embora com ele não se confundam por ausência de previsão legal. Nesse caso, prevalece, no nosso entendimento, a máxima de que “efeitos jurídicos só podem e devem decorrer de normas jurídicas”.

22. Prestadas as declarações pelo contribuinte relativas ao montante devido, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e não se verificando o pagamento da quantia declarada, a autoridade administrativa, tomando conhecimento daquela atividade do sujeito passivo, deve constituir o crédito pelo lançamento de ofício e notificar o contribuinte dos valores a pagar ou impugnar, dentro do prazo estabelecido.

23. O disposto no § 1º do artigo 5º do Decreto-lei nº 2.124/84, utilizado como fundamento de grande parte das decisões jurisprudenciais que sustentam a desnecessidade do lançamento tributário, para conferir à declaração do contribuinte o efeito de confissão de dívida, nos tributos sujeitos ao lançamento por

homologação, com o poder de constituição do crédito tributário, contraria a previsão normativa do art. 142 do Código Tributário Nacional, competente para tratar de normas gerais em matéria tributária. Demais disso, referido diploma legal não foi recepcionado pelo texto constitucional com o *status* de lei complementar, como ocorreu com o Código Tributário Nacional, já que não se trata de uma norma geral, mas, ao contrário, de instrumento que regula o imposto sobre a renda.

24. Editado sob a égide do ordenamento anterior, o citado decreto-lei, diante dos princípios constitucionais vigentes, também não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, por padecer de legitimidade representativa parlamentar para a imposição de obrigações aos administrados, já que não atende ao requisito da “reserva legal”.

25. Daí decorre o nosso posicionamento no sentido de que não merece razão a jurisprudência que, lastreada no § 1º do artigo 5º do Decreto-lei nº 2.124/84, entende que a declaração do sujeito passivo nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação possa irradiar efeitos jurídicos próprios do lançamento tributário de que trata o artigo 142 do CTN, pois, não recepcionado o referido decreto-lei, não há previsão jurídica que aponte tais efeitos à atividade do contribuinte.

26. A aplicação do § 1º do artigo 5º do Decreto-lei nº 2.124/84 pelos tribunais pátrios, ao contrariar a disposição encartada no artigo 142 do Código Tributário Nacional, afronta diretamente o princípio constitucional da legalidade em matéria tributária.

**BIBLIOGRAFIA**

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de Filosofia*. 5ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *Curso de Direito Administrativo*. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto Sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10ª ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BORGES, José Souto Maior.  *Lançamento tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CANOTILHO, J. J. Gomes.  *Direito Constitucional*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARRAZZA, Roque Antonio.  *Curso de direito constitucional tributário*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Cristiano. Art. 105 ao 112. In: Marcelo Magalhães Peixoto e Rodrigo Santos Masset Lacombe (coords.).  *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Editores, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros.  *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

\_\_\_\_\_.  *Curso de direito tributário*. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

\_\_\_\_\_.  *Teoria da Norma Tributária*. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

FALCÃO, Raimundo Bezerra.  *Hermenêutica*. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

FERRAGUT, Maria Rita.  *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio.  *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

\_\_\_\_\_. *A ciência do direito*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1980.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

HORVARTH, Estevão. *Lançamento tributário e autolançamento*. São Paulo: Dialética, 1997.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

KIMURA, Alexandre Issa. *Curso de Direito Constitucional*. 1ª ed. São Paulo: Ed. Juarez de Oliveira, 2005.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e a Aplicação do Direito*. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

\_\_\_\_\_. *Curso de Especialização em Direito Tributário*. Coordenador: Eurico Marcos Diniz De Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

\_\_\_\_\_. e outros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Coordenadores: Marcelo Magalhães Peixoto, Rodrigo Santos Masset Lacombe. São Paulo: MP Editora, 2005.

OLIVEIRA, Júlio Maria de. *O Princípio da Legalidade e sua Aplicabilidade ao IPI e ao ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

ROBLES, Gregório. *O Direito como Texto*. São Paulo: Manole, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad.

\_\_\_\_\_. *Decadência e prescrição no direito tributário*. 1ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2000.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2005.

\_\_\_\_\_. *Causalidade e relação no direito*. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos tribunais, 2000.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

\_\_\_\_\_. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1978.