

TRIBUTAÇÃO ATRAVÉS DE DECRETO-LEI*

MARÍLIA GAMA RODRIGUES CAMACHO**

1. O poder de tributar; 2. A relação jurídico-tributária no Estado brasileiro; 3. Princípios constitucionais delimitadores do poder de tributar; 4. O decreto-lei como fonte impositiva de tributos.

1 O poder de tributar

Nos primórdios da humanidade as necessidades humanas relativas à defesa e segurança eram providas de forma individual.

Com a agregação dos homens em clãs, porém, a proteção do grupo assim reunido, demandou a eleição de um chefe que, abandonando seus afazeres habituais se ocupasse, exclusivamente, com a proteção do grupo. A instituição deu a contribuição dos membros do grupo para prover ao sustento do Chefe e à manutenção de suas atividades em prol da segurança de todos, apresenta-se como uma forma embrionária e extremamente simples, da instituição de tributos.

Com a evolução da sociedade humana, que percorreu os mais diversos estágios, o Estado surgiu como forma ideal para abrigar, organizar e defender o povo. Essas tarefas impuseram-lhe a atribuição das mais diversas funções. A manutenção da ordem econômica e o exercício do poder de polícia tornaram-se atividades específicas do Estado para que pudessem coexistir. A prosperidade, a segurança e o bem-estar coletivos constituíram-se em metas prioritárias da atividade estatal. Esses mistérios, que ampliaram enormemente a faixa de atuação do Estado, criaram consideráveis despesas para a sua manutenção, redundando na impostergável necessidade de procura de recursos materiais para a realização dos seus fins.

A obtenção de recursos financeiros, imprescindíveis à cobertura das despesas decorrentes da ação estatal visando à organização social, justifica a imposição do tributo.

Para a imposição de tributos aos cidadãos o Estado se baseia na sua própria soberania, exercendo o seu poder de mando — o seu *jus imperii*. É que, tendo surgido, como foi dito anteriormente, com a destinação precípua de prover às necessidades coletivas, o Estado, sob pena de parecer, tem de estar munido do poder de exigir dos cidadãos contribuições advindas de seus patrimônios particulares, para a realização dos fins estatais.

Em face das características de poder coercitivo que se encontram subjacentes à ação estatal de impor tributos, alguns doutrinadores, em sua maioria autores alemães (Rothmann, 1972), questionaram longa e profundamente a natureza

* O presente trabalho, apresentado ao Curso de Direito Tributário promovido pelo Centro de Atividades Didáticas do INDIPO, em 1981, mereceu nota máxima e está publicado por decisão do Conselho Editorial da *Revista de Ciência Política*.

** Advogada da Comissão de Valores Mobiliários.

da relação obrigacional decorrente da imposição tributária, indagando se seria ela uma relação de poder ou uma relação de direito. Encontram-se conceituadas opiniões em defesa de ambas as correntes de pensamento. Entretanto, se se considerar que a sujeição do cidadão ao poder tributante do Estado funda-se no fato de ele ter que atender a uma norma jurídica que a isso o obriga, e que, por outro lado, o Estado só pode utilizar o seu poder coercitivo para a imposição de tributos se, quando e como tiver sido, para tanto, autorizado pela mesma norma jurídica, só se pode concluir que a relação juridico-tributária se configura como uma relação de direito e não de poder, não comportando nenhuma preponderância de uma das partes sobre a outra (Rothmann, 1972).

Note-se, porém, que a idéia de ter de suportar permanentemente uma contribuição pecuniária pessoal para fazer frente às necessidades de realização dos fins do Estado, nem sempre foi concebida racionalmente e admitida prazenteiramente pelos cidadãos.

O tributo, como prestação periódica e permanente, era tudo, na Antigüidade, como símbolo de sujeição política trazia em seu bojo o estigma da servidão. De fato, nessa época, eram os vencidos nas guerras que arcavam com o ônus do pagamento do tributo, ficando os vencedores dispensados de qualquer contribuição.

As vicissitudes políticas e bélicas sofridas pelo Império Romano fizeram com que se alterasse esse etendimento. Com o fim de equipar e estipendiar as milícias, promover e sustentar a administração daquele vasto Império, instituiu-se o “tributo dos cidadãos”, contribuição de caráter extraordinário, cobrada dos cidadãos romanos, proporcionalmente ao seu patrimônio, sempre que as despesas com guerras ou os encargos especiais do Estado, o exigissem. Esta imposição era justificada pelo princípio da *salus pública suprema lex* e o pagamento desse tributo constituía uma honra para o cidadão romano. Posteriormente, porém, quando os Imperadores romanos atribuíram a si próprios o poder absoluto e passaram a tributar o povo de forma arbitrária, o tributo readquiriu as suas características originárias de odiosidade e sujeição.

São Tomás de Aquino, o grande filósofo da Igreja desenvolveu, no século XIII, uma teoria através da qual difundia a idéia de que seria justo todo o imposto exigido e arrecadado para ocorrer às despesas necessárias ao atendimento do interesse público e injusto todo o tributo que não correspondesse a esse objetivo. Esse ideário, entretanto, não sensibilizou os príncipes feudais, que, ávidos de poder e de opulência faustosa escorchavam o povo através de uma tributação desregrada, injusta e desigual. Essa espoliação gerou crescente revolta que explodia em desordens e motins.

Tal situação constituiu-se na base fática que inspirou filósofos e pensadores a induzirem o povo a promover mudanças naquele indesejável *status quo*. Seu intuito foi atingido, quando em 1789, com a Revolução Francesa, desmoronou-se o domínio do absolutismo. O Estado passou a trabalhar em função do atendimento dos interesses do homem, o qual, deixando de ser “objeto” tornou-se “sujeito” de toda a conjuntura estatal. Investiu-se a autoridade pública de obrigações e deveres. A validade da subordinação passou a decorrer da lei e não da vontade dos governantes. O princípio da igualdade eliminou o significado de realeza e de nobreza. Os delegados ou representantes do povo passaram a ser eleitos, ao invés de nomeados ou designados pelo soberano. A liberdade passou a ter um sentido amplo, fronteirado tão somente pelo direito de terceiros.

Em vista disso, renovou-se o conceito de tributo. A sua concepção vinculou-se ao atendimento dos fins do Estado e o seu pagamento foi definido como um dever do cidadão.

Da Revolução Francesa até os nossos dias, muito se pensou e se escreveu tentando explicar a origem e a legitimidade do poder de tributar. Algumas teorias, contestadoras dessa legitimidade, fundamentam-se em entendimentos que atribuem ao poder de tributar um sentido de restrição à liberdade e aos direitos individuais. Outras, explicam aquela legitimidade pela vinculação direta da existência do Estado com o poder abstrato de exigir dos indivíduos a ele submetidos, os meios para a realização dos próprios fins. Uma vez admitido o princípio da necessidade da vida em sociedade, dele deriva, diretamente, a obrigatoriedade de uma atividade orientada no sentido de obter os meios necessários à manutenção da organização social, sem que esta represente qualquer limitação à liberdade individual. A essa linha de pensamento filiou-se Ezio Vanoni (s.d.) ao escrever:

“Se o direito é uma norma obrigatória de conduta, não existe direito sem Estado que o declare, e por conseguinte não existe personalidade do indivíduo sem ordenamento jurídico que a defina e reconheça. A faculdade do Estado de arrecadar os meios necessários à sua própria existência, ou à tutela e manutenção do ordenamento jurídico, define-se, portanto, como um elemento essencial da própria afirmação do direito.

Se o tributo limita a personalidade individual, isso quer dizer que a própria existência do Estado constitui uma limitação dos direitos do indivíduo. Somente fora do convívio social é possível imaginar o homem liberto da obrigação abstrata de corresponder ao tributo.”

É interessante assinalar que Thomas Hobbes, no século XVII, já observava que “o encargo tributário suportado ao mesmo tempo por todos, é leve, mas se muitos a ele se subtraem, torna-se, para os demais, oneroso e intolerável”.

É indubitoso que o poder de tributar constitui-se no meio válido e legítimo de que o Estado dispõe para arrecadar recursos financeiros para atender à organização e à manutenção de toda a engrenagem estatal, posta a serviço do bem-estar social. Sem os recursos que dele derivam não será possível ao Estado assegurar a prosperidade, o progresso, a paz e a segurança que o povo aspira.

2. *A relação jurídico-tributária no Estado brasileiro*

Como já foi anteriormente visto, as relações jurídico-tributárias caracterizam-se como relações de direito quando, tanto a ação tributária do Estado como o dever obrigacional do contribuinte, vinculam-se à supremacia e à vontade da lei.

É afirmação corrente que os Estados que subordinam toda a sua atividade — e nela compreende-se também a atividade tributária — à primazia da lei, são qualificados como Estados de Direito. Entretanto, afirmam os autores (Ataliba, 1980) que tal concepção é conceitualmente insuficiente porque a designação, Estado de direito, não deve aplicar-se aos Estados que, apenas são regidos por uma Constituição, acrescentando que, no sentido rigoroso da expressão, merecem tal denominação, somente os Estados que adotam padrões de constitucionalismo que aliam a característica de subordinação à lei, à de submissão a jurisdição. Assim, somente quando o Estado se propõe a realizar a idéia de justiça, criando efetivas garantias institucionais para os direitos das pessoas subordinadas ao seu poder de forma a evitar o arbítrio e o abuso desse mesmo poder, é que se pode denominar um Estado, de Estado de Direito (Rothmann, 1972).

A concepção de Estado de Direito, como acima entendido, aplicada à realidade brasileira, põe em destaque os princípios constitucionais inseridos na Consti-

tuição Federal vigente no Brasil, com o fito, não só de resguardar, como também de garantir jurisdicionalmente os direitos individuais dos cidadãos contra as exacerbações das manifestações de poder do Estado.

No campo específico do Direito Tributário, esses princípios revestem-se da maior relevância, porque impõem, de um lado, que o Estado, no exercício de seu poder de tributar, não ultrapasse os limites do “justo” na imposição de contribuições destinadas a arrecadar os meios necessários à realização de seus fins, e de outro lado, garantem a salvaguarda dos direitos de liberdade e de propriedade dos contribuintes sujeitos ao seu poder impositivo (Rothmann, 1972).

3. *Princípios constitucionais delimitadores do poder de tributar*

Dentre os princípios constitucionais inseridos na Constituição Federal Brasileira — Emenda Constitucional n.º 1, de 17 de outubro de 1969 — e relativos à conceituação de Estado de Direito que apresentamos, alguns são de especial importância para o tema que desenvolvemos e por esta razão, são, a seguir, arrolados:

- princípio da separação dos Poderes (art. 6.º, da Constituição Federal);
- princípio da reserva da função legislativa ao Congresso Nacional (art. 27, da Constituição Federal);
- conceito de lei formal, elaborado com a participação da representação popular (art. 46 e segs. da Constituição Federal);
- princípio da legalidade ou da reserva da lei (art. 153, § 2.º, da Constituição Federal);
- tutela judiciária, por juízes independentes, especialmente quando se tratar de lesão a direito individual (art. 153, § 4.º, combinado com os arts. 6.º e 113 da Constituição Federal) (Rothmann, 1972).

Atente-se ainda para a advertência contida no art. 153, § 36, da Constituição Federal, de que “a especificação dos direitos e garantias expressos na Constituição não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota”, o que representa uma possibilidade, em potencial, de ampliação das garantias constitucionais que a evolução da vida social possa vir a demandar.

No campo específico do direito tributário, a Constituição Brasileira prevê, ainda, uma série de garantias, explícitas e implícitas, como: a legalidade tributária; a uniformidade da tributação; a igualdade jurídico-tributária; a anualidade das leis tributárias; a irretroatividade das leis tributárias; a tutela jurisdicional; . . .

Dentre os princípios constitucionais acima arrolados, Aliomar Baleeiro (1976) atribui especial importância ao princípio da legalidade, em razão das implicações políticas e jurídicas que dele derivam.

Em face dessa notável preponderância do princípio da legalidade para o desenvolvimento do trabalho que nos propusemos elaborar, restringiremos a análise dos princípios constitucionais delimitadores do poder de tributar para focar, mais detidamente, apenas o princípio da legalidade.

O princípio da legalidade tem sua origem ligada à tributação. Suas raízes históricas (Jacques) encontram-se na Idade Média, época em que, na Inglaterra, a Magna Carta (de 1215) consagrou o princípio de que os súditos deveriam aprovar os tributos que lhes eram impostos, limitando assim, através da vontade coletiva, o poder de tributar do próprio rei:

“No scutage or sid shall be imposed on our kingdom unless by the common counsel of our kingdom, except for ransoming our persom, for making our eldest son a knight and for once marrying our eldest daughter, and for these shall not be levied more than a reasonable aid.”

Depois que os Estados adotaram a prática de reger-se por Constituições escritas, algumas regras relativas à tributação passaram a figurar nos próprios textos da lei suprema. A legalidade da imposição de tributos é uma delas, porque assegura um princípio político basilar para os países de organização democrática: o consentimento dos representantes do povo para a instituição de tributos (Baileiro, 1976).

Tal é a importância que a organização política do Brasil atribui ao princípio da legalidade que todas as Constituições brasileira ostentaram em seus textos, erigindo-o, desta forma, em um princípio fundamental do Direito Tributário brasileiro.

A Constituição Federal do Brasil repete o princípio da legalidade tributária em dois capítulos distintos. No dedicado ao Sistema Tributário Nacional:

“Art. 19. É vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios: I — instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;”

E no capítulo que trata dos Direitos e Garantias Individuais, apresenta as seguintes formas:

“Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 2.º. Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

§ 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.”

Muitos autores já se ocuparam em estudar e analisar exaustivamente o conteúdo e o alcance do princípio da legalidade. Alberto Xavier (1978), em excelente trabalho, expressa o seu entendimento de que o princípio da legalidade pode apresentar-se sob duas formas diversas, as quais são, por ele, assim esquetizadas:

a) como princípio de preeminência da lei — o que significa que todo e qualquer ato da administração será inválido se, e na medida em que contrarie uma lei preexistente;

b) como princípio de reserva da lei — que quer dizer que todo e qualquer ato da administração que interfira na liberdade ou na propriedade do cidadão, carece de lei que o autorize. Este princípio, por sua vez, é desdobrado em:

1. reserva de lei formal (que pretende que o ato administrativo deve obedecer a um ato normativo dotado de força de lei) e reserva de lei material (que se contenta com a lei em sentido material, isto é, com uma norma jurídica de caráter geral e abstrato, mesmo que seja um regulamento e não uma lei formal);

2. reserva absoluta da lei (em que a lei deve conter o fundamento e a totalidade dos critérios de decisão, não conferindo ao agente, qualquer margem de liberdade na sua aplicação) e reserva relativa da lei (em que a lei se contenta em autorizar o agente à prática de certo ato, mas sem, com isso, determinar necessa-

riamente seus critérios de decisão, deixando, portanto, uma margem de liberdade na aplicação do direito ao caso concreto.

Continuando a exposição de seu pensamento, o mesmo professor (Xavier, 1978) explica que considera que, no Direito brasileiro, o princípio da legalidade se manifesta através do princípio da reserva da lei. Mas, reserva absoluta ou reserva? A resposta a esta indagação implica na determinação do significado da expressão “em virtude de lei” contida no § 2.º do art. 153. Se essa expressão significa que a lei é o título que autoriza o agente à prática de determinados atos, mas não exige a prévia determinação e discriminação de todos os elementos necessários à atuação do órgão que aplica o Direito, então ela representa uma reserva relativa da lei. Nesse passo, transpondo esse raciocínio para a observação de dois dos dispositivos da Constituição Federal que representam o princípio da legalidade — § 2.º e § 29 do art. 153 — o ilustre mestre afirma sua convicção de que o § 2.º do art. 153 da Constituição, pode ser considerado como uma reserva relativa da lei, que se aplica à Administração em geral. Mas, por outro lado, o § 29, do mesmo art. 153, formula o princípio da legalidade com referência a um setor específico da Administração, que é o setor tributário. E, comparando a formulação do § 2.º e do § 29 do art. 153, assinala Alberto Xavier (1978) que a redação do § 29 é extremamente mais exigente, na medida em que exige que o princípio da legalidade, em matéria tributária, seja, não uma mera reserva relativa, mas uma *reserva absoluta de lei formal*. Isso quer dizer que a lei tributária deve conter, em si, todos os elementos necessários à tributação, definir os elementos essenciais do tributo, de tal forma que o órgão de aplicação do Direito — administrador ou juiz — não tenha qualquer margem de liberdade na aplicação da lei ao caso concreto.

Compartilhamos inteiramente da opinião do Professor no que se refere à formulação dessa distinção, a qual permite que se estabeleça, com clareza, as bases teóricas que fundamentam a exigência de lei formal, no que tange ao § 29 do art. 153 mencionado, dando-lhe também as características de reserva absoluta da lei, inserida no princípio constitucional da legalidade.

O pleno prestígio do princípio da legalidade — ou do princípio da vinculação da obrigação fiscal ao texto da lei, como prefere chamá-lo Ruy Barbosa Nogueira (1971) implica o entendimento de que toda imposição tributária há de depender, sempre, de lei formal, elaborada pelo Poder Legislativo, que especificando todos os elementos essenciais para a formação da obrigação tributária, tenha sido levada à sanção presidencial, antes de tornar-se impositiva e obrigatória.

No Estado de Direito, que se caracteriza pela separação dos poderes, só é possível reconhecer a legalidade da tributação quando as leis tributárias são elaboradas por órgãos distintos daquele que tem a função de aplicá-las.

Não obstante arrolar-se o sistema legal positivo brasileiro entre aqueles que prezam sua vocação legalista de respeito aos princípios constitucionais, o exame do atual Direito Positivo Brasileiro demonstra que a competência privativa do Congresso Nacional, de criar e aumentar tributos, vem sofrendo restrições que põem em perigo a própria validade do princípio da legalidade tributária (Rothmann, 1972). Tais restrições relacionam-se com as ressalvas introduzidas no § 29 do art. 153, da Constituição Federal que ferem, não só o princípio da legalidade, como também o princípio da anualidade, eliminando, ademais, a exigência de prévia autorização orçamentária para a imposição de tributos. Outra restrição, violadora do princípio da separação dos Poderes, originou-se da práti-

ca de criar ou aumentar tributos através de decretos-leis, o que representa, indubitavelmente uma fissão na observância dos princípios constitucionais que se encontram estreitamente relacionados com a concepção de Estado de direito.

4. O decreto-lei como fonte impositiva de tributos

A partir do momento em que se começou a observar que, no Brasil, o decreto-lei estava sendo utilizado para a criação e o aumento de tributos, os autores brasileiros — conceituados juristas e doutrinadores — vêm alertando a comunidade para o fato de que o decreto-lei não é meio idôneo para a instituição de tributos.

A distorção que tal fato consubstancia, como assinala Geraldo Ataliba (1980), baseia-se numa interpretação equivocada, pretensamente literal, do art. 55 da Constituição Federal em vigor, *in verbis*:

“Art. 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.”

Adverte Geraldo Ataliba (1980) que a interpretação de cada dispositivo legal deve realizar-se em consonância com o sistema legal dentro do qual se insere. “Só é jurídico o preceito integrado no sistema e com ele — em seu todo, como um conjunto — deve ser interpretado”. Ora, o sistema jurídico brasileiro alicerça-se em princípios constitucionais impostergáveis que lhe determinam o sentido geral e expressam as diretrizes do sistema. A violação a um princípio constitucional representa uma ofensa, uma agressão a todo o sistema. Impossível, portanto, acatar-se uma interpretação referente a uma norma jurídica integrante do sistema que não revele harmonia e consentaneidade com os princípios constitucionais que “dominam o sistema” (Ataliba, 1980).

Aceitas essas considerações, resulta impraticável a interpretação isolada do mencionado art. 55 da Constituição, porque contradiz os princípios constitucionais, que norteiam todo o sistema. Em face desses princípios, o preceito contido no art. 55 configura-se como uma exceção aos princípios da separação dos poderes, da privacidade da função legislativa, da conceituação de lei formal e, principalmente, do princípio da legalidade.

Não se discute a possibilidade de os princípios constitucionais comportarem exceções. A questão centra-se na determinação do seu alcance. É sabido que as regras de interpretação das normas jurídicas prescrevem que as exceções devem ser interpretadas restritivamente, porque, se interpretadas ampliativamente, transformam-se em regras. Tal entendimento não permite que se atribua ao preceito do art. 55, em tela, maior extensão ou alcance do que ele pode ter, por se constituir numa exceção aos princípios norteadores do sistema jurídico em que se insere.

Em caso de conflito entre o que preceituam os princípios constitucionais e o que dispõe uma norma isolada prevalecerão os primeiros, sob pena de aviltamento de todo o sistema. Ora se os princípios constitucionais prestigiam especialmente os princípios da legalidade, da separação dos poderes e da representati-

dade da vontade popular, não pode uma competência excepcional e estrita do Poder Executivo a eles se sobrepor, agredindo concomitantemente tantos princípios constitucionais norteadores do sistema constitucional em vigor.

A interpretação do art. 55 da Constituição, se efetuada de acordo com o que preconiza Geraldo Ataliba (1980), a cuja linha de pensamento nos filiamos, não tende a esvaziar o preceito do mencionado artigo, como querem seus defensores (Xavier, 1978). Remanesce ainda, um amplo campo para o seu exercício, na vasta matéria convencionalmente designada por “normas tributárias”, como as que cuidam do processo tributário, do lançamento, das obrigações e dos deveres acessórios, dos prazos para arrecadação etc.

Como bem esclarece Manoel Gonçalves Ferreira Filho (1976) o art. 55, II da Constituição “dá ao Presidente da República o poder de alterar a regulamentação de um tributo por meio de decreto-lei, mas não o autoriza a criá-lo *ex-nihilo*, ou a aumentá-lo a alíquota”. O que a Constituição colocou sob a reserva da lei foi somente a criação e o aumento de tributos, tudo o mais que se configurar como matéria tributária pode ser disciplinado por decreto-lei, desde que — e isso é óbvio — se verifiquem os pressupostos e se preencham as condições estabelecidas no art. 55 da Constituição Federal (Ataliba, 1980).

Argumente-se, ainda, a favor da prevalência do princípio da reserva legal, contido no § 29 do art. 153, que exige *lei em sentido formal* para a imposição de tributos, que lei e decreto-lei não se identificam: o texto constitucional os distingue, não só pela denominação, como pelo regime jurídico. São substancialmente diferentes quanto ao processo de elaboração, à eficácia, aos pressupostos, e às condições de edição. Enquanto a lei pode dispor sobre todas as matérias, sem restrições (art. 43 da Constituição Federal), o decreto-lei só pode dispor sobre matérias especificadas (art. 55 da Constituição Federal). Não há pressupostos para a edição da lei, enquanto que o decreto-lei só pode ser expedido em casos de urgência ou de interesse público relevante. A edição da lei não está sujeita a nenhuma condição, o decreto-lei, porém, só pode dispor de modo a não aumentar despesas. A lei entra em vigor ou na data que seu texto dispuser ou em consonância com o que determina a Lei de Introdução ao Código Civil; o decreto-lei, entretanto, entra em vigor imediatamente após a sua publicação, podendo, porém, ser rejeitado pelo Congresso Nacional (art. 55, § 1.º) dentro do prazo de 60 dias. Sua rejeição, contudo, não implica em nulidade dos atos praticados durante a sua vigência (art. 55, § 2.º). Geraldo Ataliba (1980) suscita o questionamento de que se matéria tributária — imposição de tributo, por exemplo — tiver sido objeto de decreto-lei e que este último tenha sido rejeitado pelo Congresso Nacional: Como sustentar o princípio da generalidade e da igualdade de tributação nesses casos?

Apesar da opinião de alguns autores (Fanuchi, 1976; Xavier, 1978) de que o decreto-lei nenhuma diferença apresenta com relação à lei, é inequívoco que são regidos por regimes jurídicos essencialmente diversos, o que não permite que sejam constitucionalmente considerados iguais.

Não obstante o repúdio de muitos dos ilustres mestres, a cujas obras recorremos, a que exceções sejam admitidas aos princípios constitucionais que fundamentam e embasam todo o nosso sistema jurídico, verifica-se que na realidade tributário-impositiva brasileira, o Poder Executivo, cada vez mais freqüentemente, utiliza os decretos-leis para legislar sobre os elementos constitutivos da obri-

gação tributária, sem ao menos respeitar os requisitos de urgência e de interesse público relevante, exigidos pelo art. 55 do texto constitucional.

Constatando tal fato e contra ele se insurgindo, Aliomar Baleeiro (1976) arrola alguns julgados exemplificadores da atuação dos membros do Supremo Tribunal Federal:

— o Supremo Tribunal Federal, Pleno, ao declarar a inconstitucionalidade do Decreto-lei n.º 322/67, fez sentir a interpretação restritiva do art. 55 da Constituição Federal. Tratava-se, nesse julgado, de purgação da mora nas locações da Lei de Luvas regulada, impropriamente, em decreto-lei, por ter sido classificado como assunto de interesse para a segurança nacional (RE n.º 62.731 de 23.08.67 — *RTJ*, 45/553);

— em outros julgados, aceitou o Supremo Tribunal Federal a validade de centenas de decretos-leis expedidos entre 24.1.67 (data da promulgação da Constituição de 1967) e 15.3.67 (data em que ela entrou em vigor) (MS n.º 17.957, Pleno, em 6.12.67 — *RTJ* 46/144). O mesmo entendimento foi estendido aos decretos-leis promulgados por força do Ato Institucional n.º 5, de 13 de dezembro de 1968, e do Ato Institucional n.º 12, de 31 de agosto de 1969;

— a Súmula n.º 496 aprovada, pelo Supremo Tribunal Federal em 3.12.69 declara que “são válidos, porque salvaguardados pelas Disposições Transitórias da Constituição de 1967, os decretos-leis expedidos entre 24.1.67 e 15.3.67” (RE n.º 68.140 e 68.136, ambos de 30.3.70).

— no RE 74.096 (*RTJ* 62/819) foi considerada constitucional a majoração de tributos por via do Decreto-lei n.º 333/67, e como foi ponderado em casos iguais (RE 76.336 e 75.935, de 25 e de 9.10.73) era lícito ao Poder Executivo assim agir, por força do art. 21, I, *in fine*, da Emenda Constitucional n.º 1/69; era caso de imposto de importação.


A constatação de utilização diuturna e indevida dos decretos-leis como fonte impositiva de tributos, alerta para a triste realidade de que o princípio da legalidade perdeu muito de seu conteúdo intrínseco, transformando-se em princípio meramente formal. A aceitação, e a conseqüente permissão tácita ao Poder Executivo para legislar sobre matéria tributária, instituindo e aumentando tributos à sua vontade, reduz a nada a garantia individual da legalidade da tributação prevista no § 29 do art. 153 do texto constitucional (Rothmann, 1972).

Em face dessas restrições e inovações é forçoso admitir que no Direito Positivo Brasileiro vigente, o princípio da legalidade está em vias de tornar-se dispositivo de aspecto puramente formal, inócuo e inoperante para o fim de garantir e salvaguardar aqueles direitos individuais para cuja defesa foi idealizado. E, mais profundamente lamentável se torna essa constatação se se pensar que o princípio da legalidade é inseparável da forma de democracia construída sobre o princípio da separação dos poderes; que foi idealizado como forma de combate ao poder arbitrário; que se liga intimamente ao conceito de lei formal idealizado em 1789 e expresso na Declaração de Direitos dos Homens, de que só a lei pode criar obrigações para o indivíduo, porque só ela é a expressão da vontade geral, expressão lúdima da democracia, na medida em que subordina o comportamento individual, apenas, e tão somente, à vontade manifestada pelos órgãos de representação popular.

Por todos os argumentos aqui expedidos, a mais clara e racional conclusão que se impõe, indica que os tributos criados ou aumentados por meio de decretos-leis padecem de irremediável inconstitucionalidade.

Referências bibliográficas

- Ataliba, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1980. v. 3.
- Baleiro, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 11. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1976.
- . *Direito tributário brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1977.
- Becker, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo, Saraiva, 1972.
- Coelho, José Washington. *Código tributário nacional interpretado*. Rio de Janeiro, Ed. Correio da Manhã, 1968.
- Fanuchi, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1976. v. 1.
- Ferreira Filho, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 6. ed. São Paulo, Saraiva, 1976.
- Jacques, Paulino. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. Rio de Janeiro, Forense; Brasília, INI, s. d.
- Nogueira, Rubem. Da legalidade e da anualidade dos tributos. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, FGV, 103:321-7, jan./mar. 1971.
- Nogueira, Ruy Barbosa. *Direito financeiro — curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo, Bushastsky, 1971.
- . Poder tributário: conceito e autonomia. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, FGV, v. 84, 1966.
- Paciulli, José. *Direito financeiro*. 3. ed. São Paulo, Bushastsky, 1977.
- Rothmann, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, FGV, 109:11-53, jul./set. 1972.
- Souza, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo, Ed. Res. Tributária, 1975.
- Vanoni, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro, Ed. Financeiras, s. d.
- Xavier, Alberto. *Legalidade e tributação*. Aula Magna do VIII Curso de Especialização em Direito Público e Empresarial. Idepe/Faculdade de Direito da Universidade Católica de São Paulo, em 1978. In: Conferências e debates. *RDP*, 47:329/52.



**ESTÁ NA HORA
DE LER: O 29º DIA**

A ecologia do ponto de vista econômico, político e social.
Uma obra fundamental para quem se interessa pela sobrevivência.

310 p.

Procure nas Livrarias da FGV:
Rio: Praia de Botafogo, 188
São Paulo: Av. Nove de Julho, 2029. Brasília: CLS 104, bloco A, loja 37. Ou peça pelo reembolso postal.

À FGV Editora - Divisão de Vendas - Caixa Postal 9052 - CEP 20.000 - Rio de Janeiro - RJ