

A CONSTRUÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA AO  
LONGO DA HISTÓRIA REPUBLICANA BRASILEIRA

THE BUILDING OF THE PRINCIPLE OF TAX LEGALITY THROUGHOUT  
BRAZILIAN REPUBLICAN HISTORY

Alberto Pinto Souza Junior\*

Marcos Aurélio Pereira Valadão\*\*

**RESUMO:** O presente artigo visa perquirir, a partir de uma visão histórica-evolutiva do princípio da legalidade tributária, se a ideia de reserva absoluta de lei em matéria tributária prevaleceu no Direito brasileiro sob a égide de cada uma das constituições republicanas. Assim, parte-se de uma análise conjunta de como as constituições republicanas abordaram a legalidade tributária e como a doutrina contemporânea a cada constituição enfrentava o tema. Analisa-se também as decisões do Supremo Tribunal Federal que estão moldando um novo entendimento sobre o princípio da legalidade tributária, em que se afasta a ideia de reserva absoluta de lei em matéria tributária. Alfim, conclui-se que nem sempre prevaleceu a ideia de reserva absoluta de lei em matéria tributária no Direito brasileiro e, conseqüentemente, as recentes decisões da Suprema Corte não rompem com uma concepção de legalidade tributária que tenha se consolidado na experiência constitucional brasileira.

**Palavras-chaves:** Princípio da Legalidade Tributária; Regulamento; Lei Tributária; Princípio da Tipicidade, Normas Complementares.

**ABSTRACT:** Based on a historical-evolutionary view of the principle of legality of taxation, this article aims to investigate whether the idea that the tax laws cannot be supplemented by executive power regulations has prevailed in Brazilian law during the period of validity of each Brazilian republican constitution. Thus, it starts with a joint analysis of how the republican constitutions addressed the principle of legality of taxation and how the contemporary doctrine

---

Artigo recebido em 20 de junho de 2022.

Artigo aceito em 05 de dezembro de 2022.

\* Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. Especialista em Direito Tributário – UFPE. Mestre em Direito e Políticas Públicas – UNICEUB. E-mail: albertosouzajr@gmail.com

\*\* Pós-Doutor em Direito (UnB). Doutor em Direito (SMU, EUA). Graduado em Direito (PUC-GO). Ex-Presidente da 1ª Seção, e da 2ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do MF (CARF). Professor da Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getúlio Vargas em Brasília-DF. Advogado e consultor tributário. E-mail: profvaladao@yahoo.com.br

of each constitution faced the issue. It also analyzes the decisions of the Federal Supreme Court that are shaping a new understanding of the principle of legality of taxation, in which the Supreme Court has been deciding that the regulation may supplement the tax law. Finally, the article concludes that the idea that the tax laws cannot be supplemented by executive power regulations has not always prevailed in Brazilian law and, thus, the recent decisions of the Supreme Court do not break with a concept of tax legality consolidated in the Brazilian constitutional experience.

**Keywords:** Principle of the Legality of Taxation; Regulation; Tax Law, Principle of Typicality, Supplementing Rules.

**SUMÁRIO:**1. INTRODUÇÃO; 2. DA CONSTITUIÇÃO DE 1891 À EMENDA CONSTITUCIONAL N. 1 DE 1969; 2.1. A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA VELHA; 2.2. AS CONSTITUIÇÕES DA ERA VARGAS; 2.3. A CONSTITUIÇÃO DE 1946; 2.4. A SEGUNDA METADE DA DÉCADA DE 60; 3. A RESERVA ABSOLUTA DE LEI EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA; 4. A CONSTITUIÇÃO DE 1988 E A JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO STF; 5. CONCLUSÕES; 6. REFERÊNCIAS.

## 1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, o Supremo Tribunal Federal (STF) vem firmando um novo entendimento sobre o princípio da legalidade tributária, rompendo com uma posição que dominou a doutrina e jurisprudência nacionais nas últimas décadas. Nesses julgados, o STF admitiu que o regulamento pode complementar a disciplina legal do tributo, pois a legalidade tributária terá uma feição mais ou menos rígida a depender da espécie tributária a que se aplique.

No Brasil, uma parte significativa da doutrina ainda defende que os elementos das hipóteses de incidência do tributo sejam veiculadas inteiramente em lei em sentido formal, ou seja, que a lei que institui um tributo não pode carecer de regulamento para tornar aquele tributo determinável. Nas palavras de Alberto Xavier<sup>1</sup>, um dos tributaristas mais importantes dessa corrente doutrinária,

---

<sup>1</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 18.

"a lei tributária não fornece apenas o fim, mas também o conteúdo do caso concreto, o qual se obtém por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer valoração pessoal".

Não obstante, vale perquirir se essa ideia de reserva absoluta de lei em matéria tributária<sup>2</sup> sempre foi amplamente aceita no Direito brasileiro, pois há fatos que negam isso, como, por exemplo, o Regulamento do Imposto de Renda de 1926 que praticamente disciplinou esse imposto a partir unicamente de dois ou três dispositivos constantes da lei orçamentária.<sup>3</sup>

Assim sendo, a partir de uma visão histórica-evolutiva do princípio da legalidade tributária, este artigo investiga se a ideia de reserva absoluta de lei em matéria tributária prevaleceu no Direito brasileiro sob a égide de cada uma das constituições republicanas e, conseqüentemente, se o novo entendimento do STF estaria rompendo com uma concepção de legalidade consolidada na experiência constitucional brasileira. Parte-se, então, de uma análise conjunta de como as constituições republicanas abordaram a legalidade tributária e como a doutrina contemporânea a cada constituição enfrentava o tema, para, ao final, cotejarmos essas conclusões iniciais com as decisões do Supremo Tribunal Federal que, nas duas últimas décadas, vem paulatinamente construindo um novo entendimento sobre o princípio da legalidade tributária.

É de fundamental importância, para a análise do processo de construção pelo qual passa o princípio da legalidade tributária na jurisprudência do Supremo

---

<sup>2</sup> "[...] a expressão reserva absoluta é empregada no direito tributário para expressar a possibilidade de pleno fechamento dos conceitos jurídicos e para restringir a competência da Administração no exercício do poder regulamentar" (*in* TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, vol. II, p. 420).

<sup>3</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p. 23.

Tribunal Federal, especialmente nas últimas duas décadas, saber como as nossas constituições, doutrina e jurisprudência trataram a questão ao longo do tempo, pois é da experiência brasileira que se conseguirá melhor traduzir o sentido do princípio da legalidade tributária, hoje, veiculado no art. 150, I, da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

## 2. DA CONSTITUIÇÃO DE 1891 À EMENDA CONSTITUCIONAL N. 1 DE 1969

Neste ponto, será analisada a evolução do princípio da legalidade tributária nas ordens constitucionais anteriores à CF/88, período em que foram construídas as bases do direito tributário brasileiro. A análise é dividida em quatro períodos historicamente distintos, quais sejam: a República Velha, a Era Vargas, a Constituição de 1946 e a segunda metade da década de 60.

### 2.1. A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA VELHA<sup>4</sup>

Na Constituição de 1891<sup>5</sup>, a norma mais próxima do que, hoje, denominamos de princípio da legalidade tributária estava no § 30 do art. 72, o qual dispunha que: "Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize". Note-se que, além de só se referir a impostos, a norma só exigia que a lei autorizasse, ou seja, ela não exigia que o imposto fosse estabelecido ou criado por lei.

---

<sup>4</sup> A falta de discussão mais aprofundada sobre o princípio da legalidade tributária nesse período pode ser explicado por Polleti, quando afirma: "A República Velha, no entanto, era dominada pelo bacharelismo do Direito Privado. Eram todos civilistas ou comercialistas. Este era o Direito que importava. Nada de Direito Público, o qual, não tendo o prestígio das academias jurídicas, também não merecia o respeito devido pelos governantes" (*in* POLETTI, Ronaldo. **A Constituição de 1934**. Brasília: Centro de Ensino à Distância, 1987, p. 4).

<sup>5</sup> BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 24 fev. 1891. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm). Acesso em 7 jul. 2021.

Com efeito, como os arts. 7º e 9º da Constituição de 1891 previam também a competência da União e dos Estados para a decretação (termo utilizado no texto) de outros tributos, a literalidade do § 30 do art. 72 levava à conclusão de que tal norma só se aplicava aos impostos<sup>6</sup>. Todavia, Baleeiro afirma que a melhor doutrina<sup>7</sup> estendia os efeitos do § 30 do art. 72 a outros tributos. Ocorre, porém, que essa distinção entre impostos e outras espécies tributárias não decorreu de um lapso do constituinte, pois estava presente também no regramento do princípio da anualidade.<sup>8</sup>

O princípio da anualidade, na vigência da Constituição de 1891, estava previsto no Decreto n. 4.536/22 - Código de Contabilidade da União<sup>9</sup>, decretado pelo Congresso Nacional e sancionado pelo Presidente da República, cujo art. 27 assim dispunha: "A arrecadação da receita proveniente de imposto dependerá sempre da inserção deste na lei de orçamento. Qualquer outra fonte de receita, porém, criada em lei ordinária, deverá ser arrecadada, embora não contemplada na referida lei de orçamento"[sic].

Logo, à luz do Código de Contabilidade, apenas os impostos estavam sujeitos ao princípio da anualidade, cabendo ressaltar que a redação do

---

<sup>6</sup> Observe-se que a Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926 manteve a mesma redação no § 30 do art. 72, ou seja, tratando apenas de impostos.

<sup>7</sup> Note-se, do que consta do texto de Baleeiro (op. cit., p. 22), que a melhor doutrina nada mais era do que uma adoção acrítica de doutrina estadunidense.

<sup>8</sup> "Há que se distinguir, quanto ao princípio constitucional da anualidade, entre a anualidade orçamentária e a tributária. Aquela subsiste plenamente nas Constituições dos países adiantados. A anualidade tributária perdeu a importância no Estado de Direito e foi substituída, entre nós, pelo princípio da anterioridade" (in TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: o orçamento na Constituição, 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, vol. V, p. 268-269).

<sup>9</sup> BRASIL. **Decreto n. 4.536**. Organiza o Código de Contabilidade da União. Rio de Janeiro, CLBR de 1922. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/historicos/dpl/DPL4536-1922.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dpl/DPL4536-1922.htm). Acesso em 7 jul. 2021.

art. 27 não dava margem à dúvida, quanto ao tratamento diferenciado dado aos impostos.

Ora, se o princípio da legalidade tributária visa proteger o cidadão contra os abusos dos governantes, fazendo com que a criação do tributo passe necessariamente pelo crivo do parlamento, o princípio da anualidade potencializava o princípio da legalidade tributária, mas, à época, apenas para os impostos, fazendo com o que o imposto se submetesse duas vezes à censura do parlamento antes de começar a ser cobrado, pois não bastava haver lei especial instituindo o imposto, sua arrecadação deveria estar também autorizada na lei de meios.

Há ainda outro ponto relevante relativo ao período de vigência da Constituição de 1891, pois Baleeiro<sup>10</sup> informa que havia quem defendesse a delegação de "poder" em matéria fiscal, sob o argumento de que "fixados o máximo e o mínimo do tributo, o Poder executivo gozaria do discricionarismo, sujeito a standards jurídicos, para estabelecer as proporções e graduações".

Em suma, na vigência da Constituição de 1891, o princípio da legalidade (se assim puder ser chamada a norma veiculada no § 30 do art. 72) e o princípio da anualidade (previsto em decreto do legislativo) estavam previstos para serem aplicados aos impostos, sendo que coube a "melhor doutrina" defender a sua aplicação às demais espécies tributárias. Além disso, já se discutia à época, a possibilidade de a lei fixar valores máximos e mínimos de um tributo, deixando ao Poder Executivo a competência para fixá-lo dentre de tais limites.

---

<sup>10</sup> BALEEIRO, Aliomar, op. cit., p. 23.

### 2.2. AS CONSTITUIÇÕES DA ERA VARGAS<sup>11</sup>

Por sua vez, a Constituição de 1934<sup>12</sup> também não contemplava exatamente o princípio da legalidade tributária no seu art. 17, VII, pois esse dispositivo dispunha que era vedado cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorizasse ou fazê-los incidir sobre atos jurídicos perfeitos<sup>13</sup>. Note-se que o dispositivo também falava em ser autorizada a cobrança em lei, o que, pela literalidade, não significava ser estabelecido ou instituído por lei.

Esse dispositivo (art. 17, VII), ao que parece, resultou de uma redação malfeita do que dispunha dois dispositivos do Anteprojeto da Constituição de 1934, quais sejam, o art. 71, § 1º ("Só depois de votado em lei especial, se incluirá no orçamento qualquer tributo novo ou agravação do existente") e o art. 102, § 28 ("Nenhum tributo se cobrará senão em virtude de lei"). Ora, à época, quem instituíam o tributo era a lei especial e quem autorizava a cobrança era a lei de orçamento, razão pela qual a redação do art. 17, VII, era imperfeita, na medida em que dispunha que lei especial autorizaria a cobrança do tributo, deixando em aberto como seria instituído.

A Constituição de 1937 dispunha, no seu art. 180, que, enquanto não se reunisse o Congresso Nacional, o Presidente da República tinha competência para expedir decretos-leis sobre todas as matérias de competência da União. Extrapolando os limites desse dispositivo, o Presidente da República emendou a própria constituição, para ampliar, por meio da Lei Constitucional de 4 de

---

<sup>11</sup> Denomina-se "Era Vargas" o período de quinze anos consecutivos (entre 1930 e 1945) em que Getúlio Vargas esteve a frente do poder executivo federal.

<sup>12</sup> BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 10 nov. 1937. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm). Acesso em 7 jul. 2021.

<sup>13</sup> Note-se aqui o embrião do princípio da irretroatividade que temos hoje.

setembro de 1940<sup>14</sup>, as próprias competências tributárias da União.

Isso, por si só, já revela o que bem pontuou Porto<sup>15</sup>: "Essa ilegitimidade a que ficou condenada a Carta de 1937, ainda mais se acentuou com os sucessivos atos de força praticados sob a rubrica de reformas ou leis constitucionais". A ilegitimidade de que fala Porto decorre do fato de a Constituição de 1937 nunca ter sido submetida ao plebiscito, conforme dispunha o seu art. 187. Assim, torna-se despicienda qualquer investigação do princípio da legalidade tributária durante esse período de ruptura do Estado de Direito.

### 2.3. A CONSTITUIÇÃO DE 1946

Na Constituição de 1946<sup>16</sup>, o princípio da legalidade tributária aparece no § 34 do art. 141, o qual dispunha que: "Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra".

Gomes de Sousa traz importante observação sobre o § 34 do art. 141, quando afirma o seguinte:

---

<sup>14</sup> O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, usando da atribuição que lhe confere o art. 180 da Constituição,  
DECRETA:

Parágrafo único. É da competência privativa da União além dos poderes que lhe atribui o art. 20 da Constituição, o de tributar a produção e o comércio, a distribuição e o consumo, inclusive a importação e a exportação de carvão mineral nacional e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem.

O tributo sobre combustíveis e lubrificantes líquidos terá a forma de imposto único, incidindo sobre cada espécie de produto. Da sua arrecadação caberá aos Estados e Municípios uma cota parte proporcional ao consumo nos respectivos territórios, a qual será aplicada na conservação e no desenvolvimento das suas redes rodoviárias.

<sup>15</sup> *in* PORTO, Walter Costa. **A Constituição de 1937**. Brasília: Centro de Ensino à Distância, 1987, p. 33.

<sup>16</sup> BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 19 set. 1946. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em 7 jul. 2021.



A primeira parte do dispositivo, como assinala Pontes de Miranda, não era explícita em nenhuma das Constituições anteriores; [...]. Todavia, o princípio de que nenhum tributo pode ser cobrado sem que tenha sido criado por lei sempre foi admitido entre nós, mesmo na falta de consagração constitucional expressa, porquanto, decorre fundamentalmente da índole do regime democrático e da noção do Estado de Direito.<sup>17</sup>

Com efeito, o § 30 do art. 72 da Constituição de 1891 tratava apenas de impostos e, como o art. 17, VII, da Constituição de 1934, dispunha apenas sobre a necessidade de a lei autorizar a cobrança, ou seja, o princípio da legalidade tributária, compreendido como a exigência de que o tributo seja criado por lei, só surge expressamente com a Constituição de 1946.

Além disso, é durante a vigência da Constituição de 1946 (CF/46) que o Direito Tributário começa a ser estruturado como um ramo autônomo do Direito, a doutrina começa a ganhar corpo e qualidade<sup>18</sup>, o projeto de código tributário nacional é elaborado em 1954<sup>19</sup> e termina sendo aprovado em 1966.

Ao comentar o § 34 do art. 141 da CF/46, Baleeiro se aprofunda em

---

<sup>17</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Estudos de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950, p. 250.

<sup>18</sup> Sobre essa evolução da doutrina tributária no país a partir da Constituição de 1946, é importante a pesquisa de Godoy sobre as articulações feitas por Gomes de Sousa e Aliomar Baleeiro para a elaboração de uma proposta de código tributário nacional, mas também, sobre a defesa de Gomes de Sousa por uma justiça especializada em tributação, ou ainda as preocupações de Baleeiro para a criação de uma cadeira universitária de Ciência das Finanças e Legislação Financeira (in GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **História do direito tributário brasileiro**: dos pais fundadores ao Código Tributário Nacional. Brasília: UniCEUB, 2020).

<sup>19</sup> Nesse sentido, o Ministro Fazenda, Oswaldo Aranha, ao encaminhar o projeto de Código Tributário Nacional ao Presidente da República em 1954, assim se manifestou na exposição de motivos: "[...] o estado ainda um tanto incipiente dos estudos tributários entre nós, quer no plano econômico e financeiro, quer no plano jurídico, privando o legislador do estímulo natural que lhe traz a elaboração doutrinária; e finalmente os obstáculos, de natureza essencialmente política, que compreensivelmente se opunham a uma delimitação das autonomias legislativas, mais precisa e mais detalhada que o simples enunciado dos princípios na Constituição, embora necessariamente decorrente daqueles" (BRASIL. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 4).

questões relacionadas à aplicação do princípio da anualidade, previsto na parte final de tal dispositivo, mas em determinado trecho ele aborda também a importância do princípio da legalidade na transformação da administração tributária do país, se não vejamos o seguinte trecho:

O instituto dos Advogados do Rio, em parecer unânime, juntou sua voz à daqueles doutos juristas, sustentando o rigor do art. 141, § 34, em contraposição à tese da Fazenda Federal acolhida pelo Tribunal de Recursos. O Conselho de Águas e Energia Elétrica reconheceu também a sua incompetência para exigir taxas sem lei especial e autorização orçamentária.

Mas o art. 141, § 34, não sucumbiu à interpretação violenta e extrajurídica dos dois primeiros anos de sua vigência. O Tribunal de São Paulo já deu o exemplo de uma atitude sadia de acatamento a um dos mais democráticos princípios da Constituição, fulminando, em jurisprudência pacífica, a desenvoltura de taxas criadas por simples portaria, ou majoração de impostos decretada sem autorização orçamentária, pois a tanto equivalem as majorações posteriores à sanção do Orçamento em dado exercício.<sup>20</sup>

Vale ressaltar que, naquele momento ainda incipiente das administrações tributárias, o princípio da legalidade tributária exercia uma função de impedir que tributos fossem criados ou majorados por atos da administração direta ou indireta dos entes federados<sup>21</sup>. Ora, a discussão que hoje se trava é diferente desta, pois, os defensores da reserva absoluta de lei em matéria tributária sustentam mesmo a impossibilidade de a própria lei delegar ao Poder Executivo que complemente a disciplina de algum aspecto da hipótese de incidência do tributo, dentro de certas condições estabelecidas na lei.

---

<sup>20</sup> BALEEIRO, Aliomar, op. cit., p. 61-62.

<sup>21</sup> Outro exemplo é dado por Ulhoa Canto et al (*in Problemas de direito tributário*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1962, p. 83-94), ao criticar as contribuições compulsórias criadas, antes da Constituição de 1946, pela Comissão Executiva do Instituto do Açúcar e do Alcool. Todavia, nesse caso, ele observa que a decisão judicial permitiu que continuasse a cobrança para que "não derruisse toda a estrutura que o Instituto representava" [sic].

Todavia, Bilac Pinto<sup>22</sup>, ao sustentar que o Fisco não pode opor uma apreciação econômica à definição legal do fato gerador, termina por fazer, já naquela época, uma defesa da reserva absoluta de lei em matéria tributária, quando alega: "Estando o crédito do impôsto rigorosamente vinculado à lei, tôdas as condições para o seu nascimento têm necessariamente que estar definidas e estatuídas na norma legal substantiva, a saber: a) fato gerador, b) o valor do tributo, c) o devedor do impôsto, e d) o credor do impôsto" [sic].

Note-se, *en passant*, que a defesa da reserva absoluta de lei em matéria tributária por Bilac Pinto foi uma reação à interpretação econômica do direito tributário<sup>23</sup>, ou seja, vemos, assim, um conflito entre duas posições extremadas no enfrentamento da questão relativa à construção do princípio da legalidade tributária.

Por sua vez, ainda nessa fase que antecede o surgimento do Código Tributário Nacional, Amílcar de Araújo Falcão<sup>24</sup> tinha outra concepção do princípio da legalidade tributária, pois ele entendia que a caracterização do fato gerador nem sempre se faz extensivamente na lei, já que, às vezes, o legislador se limita: ou a mencionar um simples *nomen juris* - hipótese em que o fato gerador coincide com um conceito já consagrado em outro ramo do direito; ou a fazer uma enumeração meramente exemplificativa, deixando, em ambos casos,

---

<sup>22</sup> PINTO, Bilac. **Estudos de direito público**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1953, p.73.

<sup>23</sup> Brandão Machado, ao fazer o prefácio de Hartz, define bem o que aqui chamamos de interpretação econômica, sendo que ele denomina de interpretação teleológica do direito tributário, no seguinte trecho: "Pretendia assegurar, por meio de regras de hermenêutica, a autonomia do direito tributário, em relação ao direito privado, outorgando ao aplicador da lei de impostos a liberdade de interpretá-la, juntamente com os negócios jurídicos envolvidos, não em função dos aspectos formais destes, mas tendo em vista tão-só o seu resultado econômico" (in HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da lei tributária**. Tradução, prefácios e notas: Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, p.10-11).

<sup>24</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 13.

ao intérprete a tarefa, com base na norma, de conceituar concretamente o fato gerador.

Com relação ao período de vigência da Constituição de 1946, procurou-se acima colocar as doutrinas de Bilac Pinto e de Amílcar de Araújo Falcão com o propósito de demonstrar que o conceito de legalidade tributária não era claro, pois, ainda que o § 34 do art. 141 tenha representado um avanço em relação ao que dispunham as constituições federais anteriores, ele contemplava uma norma aberta (como próprio dos princípios), razão pela qual permitia que a sua interpretação variasse segundo a corrente doutrinária do exegeta.

A prova de que parte da doutrina, à época, era contrária a uma visão mais estrita da legalidade tributária está estampada também no relatório da Comissão Especial que elaborou o projeto de código tributário nacional<sup>25</sup>, ao afirmar que: "os próprios autores que admitem uma discricionariedade administrativa em matéria tributária, na realidade se referem à discricionariedade técnica (p. ex. em matéria de métodos de avaliação ou cálculos de valores)".

Além disso, é importante o registro para mostrar que já naquela época, quando as relações empresariais e os tributos eram muito mais simples do que hoje, já havia quem defendesse que a discricionariedade técnica em matéria tributária era imprescindível no Direito Tributário<sup>26</sup>. É verdade que tudo pode ser jurídico, baste que se faça constar na lei, mas a questão reside em saber se é

---

<sup>25</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p.169.

<sup>26</sup> Por exemplo, é totalmente desaconselhável que o legislador ordinário tente colocar na lei, hoje, toda disciplina contábil envolvida no cálculo do lucro real das grandes empresas. É ilusão imaginar que o Parlamento teria condição de elaborar, para todas as matérias tributárias, leis suficientemente completas a ponto de prescindir de qualquer complementação normativa e, além disso, que poderia acompanhar as evoluções técnicas. Além disso, saliente-se que a linguagem jurídica e a forma como são redigidas as leis - comandos sintéticos e objetivos - não são adequadas ao disciplinamento de matérias técnicas, em um nível mais pormenorizado. Por exemplo, no que tange à matéria contábil, hoje, é facilmente comprovável pela simples verificação da forma como são redigidos os Pronunciamentos do Comitê de Pronunciamento Contábil - CPC.

desejável que a disciplina de todas as matérias técnicas envolvidas na apuração do tributo conste no texto da lei tributária.

Uma discussão mais aprofundada sobre a discricionariedade técnica em matéria tributária ultrapassaria os limites objetivos deste artigo, mas vale salientar, *en passant*, que ela (a discricionariedade técnica no direito tributário) é uma realidade, hoje, não só brasileira, mas de diversos países, basta lembrar que, em estudo do *Research and Documentation Directorate* do Tribunal de Justiça da União Europeia, foi apurado que, diante de elementos mais técnicos ou mais específicos para estabelecer o imposto, os estados-membros contam com várias soluções, entre elas, a delegação aos órgãos executivos para emitir atos vinculativos ou então, a emissão de recomendações ou opiniões, as quais geralmente são seguidas pela justiça e pelos contribuintes<sup>27</sup>.

Por último, vale a lembrança de Becker, quando alertava para a necessidade de o regulamento converter a lei tributária em algo "humanamente

---

<sup>27</sup> "21. In that regard, some Member states implement a system under which the executive is entrusted with the task of detailing the tax obligations by means of acts of lower status than the law, on the basis of an express delegation contained in a law (Germany, Estonia, Greece, Poland, the Czech Republic and the United Kingdom). The acts thus adopted are binding in nature. In this scheme, a significant part of the national case-law on the principle of the legality of taxation addresses the question of the limits to such delegation for the executive power. In principle, it is considered that the acts of the executive power may contain only rules supplementing what has been ruled by law, and only if the important elements in the creation of a tax provided for in that law are not altered. Therefore, the executive power cannot create or reinvent new taxes and the tax cannot be based on customary law.[...]41. In the light of the case-law of the highest courts of the Member States, it is possible to identify a consensus on the question of whether it is not objectively possible to contain all the rules relating to a tax in a single law. The determination of the more technical or more specific elements of a tax will therefore require the adoption of an act deriving from the law, specifying the methods and techniques for establishing the tax correctly. Even if those rules must have a legal basis, the Member States rely on different solutions; some of them rely on the power delegated to the executive bodies which will then issue binding acts, while other Member States have recourse to recommendations or advice, which are not binding but are often ." (*in* EUROPEAN UNION. Court of Justice. **Scope of the principle of the legality of taxation, particularly in relation to value added tax**. Directorate-General for Research and Documentation, 2018. Disponível em: [https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-11/ndr-2018-005\\_neutralisee\\_synthese\\_en.pdf](https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-11/ndr-2018-005_neutralisee_synthese_en.pdf). Acesso em: 3 abr 2022).

praticável", pois dizia que, do modo como são escritas as leis fiscais, "exigem que esta terra seja habitada exclusivamente por gênios matemáticos e inventivos"<sup>28</sup>.

### 2.3. A SEGUNDA METADE DA DÉCADA DE 60

A segunda metade dos anos 60 do século passado foi bastante importante para o Direito Tributário brasileiro, a começar pela reforma tributária feita pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965<sup>29</sup>, da qual vale ressaltar a nova redação dada ao princípio da legalidade tributária<sup>30</sup> e a substituição do princípio da anualidade tributária por uma vedação à "cobrança de imposto sobre o patrimônio e a renda, com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda". Ora, mais uma vez, o constituinte diferencia impostos de outras espécies tributárias, no que tange a proteger o contribuinte contra abusos dos governantes.

Com relação a Lei n. 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional<sup>31</sup> (CTN), se, por um lado, o art. 97, nos seus incisos I a IV, dispõe que somente a lei pode instituir, extinguir, majorar tributos (inclusive fixar alíquotas) ou definir fato gerador; por outro lado, no seu art. 100, inciso I, deixou claro o caráter complementar do regulamento, mais precisamente, o caráter complementar e normativo dos atos expedidos pelas autoridades administrativas. Assim, se a redação do art. 97 poderia permitir uma visão mais restrita da função do

---

<sup>28</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 16-17.

<sup>29</sup> BRASIL. **Emenda Constitucional n. 18**. Reforma do Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 6 dez. 1965. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm). Acesso em 7 jul. 2021.

<sup>30</sup> "Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - Instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda; [...]".

<sup>31</sup> BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 27 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em 7 jul. 2021.

regulamento em matéria tributária, o art. 100 afasta tal interpretação.

Logicamente, o caráter complementar e normativo do regulamento<sup>32</sup> não significa que ele possa inovar no ordenamento jurídico, criando ou majorando tributos, como bem pontuou Baleeiro<sup>33</sup>. Por outro lado, restaria totalmente baldado o art. 100, I, do CTN, se o regulamento só servisse para repetir *ipsis litteris* o que já está na lei. Isso está bem colocado na doutrina de Ruy Barbosa Nogueira<sup>34</sup>, quando sustenta que: "[...]os textos mais manuseados são exatamente os dos regulamentos, porque tendo obedecido à Constituição e à Lei, o decreto regulamentador especifica detalhadamente [...]".

Ora, o que o Ruy Barbosa Nogueira sustentava, antes mesmo do surgimento do CTN, encontra amparo no argentino Fonrouge<sup>35</sup> (1973, p. 34), quando afirmava que, ao poder legislativo, "é vedado delegar o poder de fazer a lei, porém, pode-se conferir ao Executivo - ou a um corpo administrativo - a faculdade de regular os pormenores e minúcias para a execução daquela".

Da mesma forma, Jarach<sup>36</sup>, ao enfrentar a questão relativa à faculdade de o poder executivo complementar a lei tributária substantiva, sustentava que o regulamento serve para aclarar conceitos, quando esses não se bastem a si mesmos; mas, quando falta o conceito ou ele não foi definido na lei, o poder executivo não pode ser encarregado de definir o conceito no qual está contido o fato gerador, pois isso significaria dizer que o poder executivo iria se expressar sobre o que incidiria o tributo.<sup>37</sup>

---

<sup>32</sup> Observo que, neste artigo, utilizamos o termo "regulamento" no seu sentido amplo, ou seja, não somente no sentido estrito de ato do chefe do poder executivo.

<sup>33</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970, p. 368.

<sup>34</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito financeiro**. São Paulo: José Bushasky, 1964, p. 27.

<sup>35</sup> FONROUGE, C. M. Giuliani. **Conceitos de direito tributário**. São Paulo: LAEL, 1973, p. 34.

<sup>36</sup> JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Tomo I. Buenos Aires: Liceo Professional Cima, 1957, p. 99- 103.

<sup>37</sup> Vale ressaltar que tanto Fonrouge como Jarach, embora fossem doutrinadores estrangeiros,

Com relação à Constituição de 1967<sup>38</sup>, a grande alteração introduzida, quanto à legalidade tributária<sup>39</sup>, foi a volta do princípio da anualidade tributária<sup>40</sup>, ao dispor na parte final do § 29 do art. 150 que: "Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra". Todavia, esse renascimento do princípio da anualidade tributária teve vida curta, pois iria novamente desaparecer do nosso ordenamento jurídico com a promulgação da Emenda Constitucional n. 1 de 1969<sup>41</sup>.

A Emenda Constitucional n. 1 de 1969 contemplou o princípio da legalidade tributária em dois dispositivos: no art. 19 (onde dispunha que era vedado instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça), constante do capítulo do sistema tributário nacional; e no art. 153, § 29 (onde estabeleceu que nenhum tributo será exigido ou aumentado sem lei que o estabeleça), constante

---

influenciaram bastante a doutrina tributária nacional, conforme bem aponta Arnaldo Godoy (*in História do direito tributário brasileiro*: dos pais fundadores ao Código Tributário Nacional. Brasília: UniCEUB, 2020).

<sup>38</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 24 jan. 1967. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm). Acesso em 7 jul. 2021.

<sup>39</sup> Conforme Ricardo Lobo Torres, em sentido lato, o princípio da legalidade tributária abrange os princípios da anterioridade, irretroatividade, entre outros (*in* TORRES, Ricardo Lobo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, jan/mar, 2004. Disponível em: <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjJ443ywpHyAhUNgbkGHeZqDs0QFjABegQIBhAD&url=http%3A%2F%2Fbibliotecadigital.fgv.br%2Ffojs%2Findex.php%2Frd%2Farticle%2Fdownload%2F45134%2F45062%2F0&usq=A0vVaw3bWEomOSqBSIqL2lsOMIJq>. Acesso em: 2. ago. 2021).

<sup>40</sup> Vale ressaltar que mesmo com o ressurgimento do princípio da anualidade tributária na Constituição de 1967, continuou a prevalecer o entendimento de Ulhoa Canto, o qual estava consagrado na Súmula n. 66 do STF de 1963, a qual tem o seguinte verbete: "É legítima a cobrança do tributo que houver sido aumentado após o orçamento, mas antes do início do respectivo exercício financeiro" - vide Baleeiro (1970, p.81).

<sup>41</sup> BRASIL. **Emenda Constitucional n. 1**. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 20 jan. 1969. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm). Acesso em 7 jul. 2021.



do capítulo dos direitos e garantias individuais. Ressalte-se também que, no art. 153, § 29, estabeleceu-se a exigência de que a lei que instituiu ou aumentou o tributo esteja em vigor antes do início do exercício financeiro.<sup>42</sup>

Em 1975, ou seja, já sob égide da Emenda Constitucional n. 1 de 1969 e do CTN, Rubens Gomes de Sousa<sup>43</sup> reafirmava o regulamento como norma complementar da lei tributária, quando afirmava que: "Em regra, as leis limitam-se a fixar os pontos básicos do assunto que regulam, deixando a determinação dos detalhes ao Executivo".

Em suma, além de nenhuma constituição republicana ter dado ao princípio da legalidade tributária um sentido de reserva absoluta de lei, ao se pesquisar os principais tributaristas das décadas de 50 e 60 do século passado, não se verifica qualquer defesa nesse sentido, pelo contrário, na sua maioria defendem a função do regulamento como norma complementar da lei tributária, tal como disposto no art. 100, I, do CTN. Ora, quem complementa não necessariamente repete, mas obrigatoriamente acrescenta.

### 3. A RESERVA ABSOLUTA DE LEI EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Diante de tudo o que foi dito anteriormente, há que se indagar como a ideia de reserva absoluta de lei em matéria tributária passou a ser dominante entre os doutrinadores brasileiros.

---

<sup>42</sup> Durante a vigência do princípio da anualidade tributária, houve um debate intenso sobre a posição de Ulhôa Canto, segundo a qual, não ofenderia o princípio da anualidade tributária a lei instituidora do tributo ser publicada após a aprovação do orçamento, mas desde que antes do início do ano a que se referia o orçamento - vide Balleiro (1960, p. 52). Assim, esse princípio trazido pelo § 29 do art. 153 da Emenda Constitucional n. 1 de 1969 corresponde, de certa forma, ao que defendia Ulhôa Canto.

<sup>43</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 68.

Ricardo Lobo Torres<sup>44</sup> sustenta que isso se deve "a confusão introduzida na temática da tipicidade pelas fontes ibéricas, as quais tiveram grande repercussão sobre a doutrina e a jurisprudência brasileiras". Na verdade, ao falar da influência das fontes ibéricas na doutrina brasileira, Torres estava se referindo, principalmente, à doutrina de Alberto Xavier, sendo que é do cotejo das doutrinas desses dois notáveis juristas que podemos extrair as melhores conclusões sobre a questão relativa à reserva absoluta de lei em matéria tributária.

Alberto Xavier<sup>45</sup> sustenta que o princípio da legalidade tributária exige uma reserva absoluta de lei, o que se exprime como um "princípio da tipicidade da tributação", sendo que esse princípio tem como corolários os princípios: da seleção (o qual veda que o tributo seja descrito por meio de cláusulas gerais); do *numerus clausus* (o fato tributário é um fato típico, sendo necessário que corresponda, em todos os seus elementos, ao tipo abstrato descrito na lei); do exclusivismo (trata-se de uma tipicidade fechada, não admite acréscimos de outros elementos pelo aplicador do direito); da determinação (que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na formulação legal, que o aplicador não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação).

Por sua vez, Ricardo Lobo Torres<sup>46</sup> alega que o princípio da determinação se diferencia do princípio da tipicidade, porque este é sempre aberto, enquanto aquele requer uma disciplina plena dos elementos da hipótese de incidência, embora admita cláusulas gerais e conceitos indeterminados, pois não é fechado.

---

<sup>44</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, jan/mar, 2004. Disponível em: <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjJ443ywpHyAhUNGbkgHeZqDs0QFjABegQIBhAD&url=http%3A%2F%2Fbibliotecadigital.fgv.br%2Ffojs%2Findex.php%2Frda%2Farticle%2Fdownload%2F45134%2F45062%2F0&usq=A0vVaw3bWEomOSqBSIqL2lsOMIJq>. Acesso em: 2. ago. 2021.

<sup>45</sup> XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 17-18.

<sup>46</sup> TORRES, Ricardo Lobo, op. cit.

Sustenta também que os conceitos indeterminados são inevitáveis no direito tributário, sendo difícil, por vezes, distinguir o conceito indeterminado da cláusula geral e até dos tipos. Além disso, afirma que o direito tributário se sujeita ao princípio da determinação, mas que também convive com as cláusulas gerais, como, por exemplo, a equidade que fundamenta a remissão no art. 172, IV, do CTN, e que é inevitável, no direito tributário, a utilização de enumerações exemplificativas, abertas para a interpretação extensiva e, até mesmo para a analogia, diante da presença das lacunas *intra legem*.

Além dessas posições doutrinárias totalmente divergentes sobre a questão da reserva absoluta de lei em matéria tributária, é importante ressaltar a posição, de certa forma, intermediária de Misabel Derzi<sup>47</sup>, pois, ela diverge de Alberto Xavier por entender que, no direito tributário, o que prevalece não é o tipo, é o conceito, pois, a medida que cresce a necessidade de segurança jurídica, fecha-se a tipologia em classificação e o tipo, em conceito.

Uma parte importante da doutrina tributária brasileira perfilhou o entendimento de Alberto Xavier, se não vejamos os exemplos a seguir. Sacha Calmon<sup>48</sup> afirma que a tipicidade tributária é cerrada, para impedir que o administrador ou o juiz interfira na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa. Para Paulo de Barros<sup>49</sup>, a tipicidade tributária pode ser tida como uma decorrência do princípio da legalidade estrita. Roque Carrazza<sup>50</sup> sustenta que, mais do que o princípio da legalidade tributária, vige, no Brasil, o princípio da

---

<sup>47</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 135-138.

<sup>48</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário: comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 200.

<sup>49</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 157-158.

<sup>50</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 244-245.

estrita legalidade, pois a lei há de definir os tipos tributários de maneira absolutamente minuciosa. Já para Ives Gandra<sup>51</sup>, por entender a norma tributária como norma de rejeição social, diz que devem ser adotados princípios hermenêuticos próprios como tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva absoluta de lei formal.

Vale salientar que mesmo doutrinadores que defendem a legalidade estrita e a tipicidade tributária, por vezes, não deixam claro qual o seu entendimento sobre a amplitude do regulamento em matéria tributária, assim, nem sempre fica claro que eles defendem uma posição mais restrita como Alberto Xavier.

Ora, a amplitude do regulamento pode atingir vários níveis, desde o mais amplo, no qual o regulamento pode dispor sobre elementos das hipóteses de incidência do tributo, por delegação na própria lei; ou um nível moderado, no qual o regulamento pode chegar a definir conceitos indeterminados que estão na lei; ou ainda, um nível mínimo de amplitude, no qual o regulamento sirva apenas para consolidar normas esparsas em várias leis, repetindo-as de forma estruturada.

Não obstante parte da doutrina sustente de forma peremptória o conteúdo do princípio da legalidade tributária, como se a experiência constitucional brasileira não deixasse qualquer dúvida sobre a adoção da reserva absoluta de lei em matéria tributária, Ricaro Lobo Torres<sup>52</sup> diverge com propriedade, quando sustenta que o princípio da legalidade tributária é ambíguo e de contornos ainda em construção. Conforme veremos mais a frente, a

---

<sup>51</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 8.

<sup>52</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, vol. II, p. 400-401.

jurisprudência do STF está a indicar que Ricardo Lobo Torres tem razão, pois, os recentes julgados revelam o quanto o princípio da legalidade tributária está ainda em construção.

#### 4. A CONSTITUIÇÃO DE 1988 E A JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO STF

A Constituição Federal de 1988<sup>53</sup> trouxe o princípio da legalidade tributária no seu art. 150, I, onde dispõe que é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Até aí, nada de novo em relação ao que dispunha a Emenda Constitucional n. 1 de 1969. Com efeito, os princípios da anterioridade (art. 150, III, b) e da irretroatividade (art. 150, III, a)<sup>54</sup> é que significam uma inovação em relação ao que dispunha o art. 153, § 29, da Emenda Constitucional n. 1 de 1969<sup>55</sup>.

Por outro lado, há algo pouco abordado sobre a Constituição de 1988 que, de certa forma, contraria a ideia de reserva absoluta de lei em matéria tributária. Refiro-me à disciplina das leis delegadas no art. 68 da Constituição de 1988, pois, ao vedar que algumas matérias sejam veiculadas por essa espécie normativa, não incluiu os tributos.

É verdade que, no art. 68 em tela, foi vedada a delegação de qualquer matéria sob reserva de lei complementar, assim, leis delegadas não podem

---

<sup>53</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 5 out. 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em 7 jul. 2021.

<sup>54</sup> "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]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; [...]"

<sup>55</sup> Na verdade, a redação do art. 153, § 29, da Emenda n. 1 de 1969 era muito mais clara e precisa do que a redação do art. 150, III, "b", da Constituição de 1988 (princípio da anterioridade), já que o comando das duas é no sentido de impedir que a lei tributária incidisse sobre fatos geradores que ocorressem no próprio ano de sua publicação. Sobre os problemas de interpretação causado pela redação dada ao art. 150, III, "b", da Constituição de 1988, vale cotejar julgados do STF antigos (v.g., Agravo Regimental em Petição n. 2.698 - 5) com julgados recentes (por exemplo, Recurso Extraordinário n. 188.083).

veicular nenhuma das matérias tratadas no art. 146 da Constituição de 1988, nem podem, por exemplo, instituir ou alterar a legislação de tributos da competência residual (art. 154, I, e art. 195, § 4º). Todavia, o art. 68 não veda, por exemplo, a delegação ao Presidente da República para que promova alteração na legislação dos impostos federais dos incisos I a VI do art. 153 da Constituição de 1988.

Por sua vez, o § 3º do art. 68 da Constituição de 1988 deixa claro que o projeto de lei delegada elaborado pelo Poder Executivo só retornará para a apreciação do Congresso Nacional se a resolução do Congresso Nacional assim determinar, caso contrário, o projeto elaborado pelo Poder Executivo não passará mais pelo crivo do Congresso Nacional. Nesta segunda hipótese, o Poder Executivo está autorizado a inovar no ordenamento jurídico sem passar pelo crivo do Congresso Nacional, inclusive sobre matéria tributária.

Ora, uma interpretação sistemática da Constituição de 1988 pode levar a duas conclusões diferentes: que o princípio da legalidade tributária não é uma reserva absoluta de lei, já que não foi incluída a matéria tributária entre as vedações à lei delegada; ou então, que o princípio da legalidade tributária é uma reserva absoluta de lei e, por isso, haveria uma outra vedação à lei delegada além daquelas constantes do art. 68.

Não obstante, no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.296-7<sup>56</sup>, o STF fez uma terceira leitura, pois entendeu que o princípio da legalidade tributária impõe uma reserva absoluta de lei em sentido formal e que a delegação legislativa externa só poderia ser veiculada por resolução, não podendo essa ser substituída por lei comum, cujo processo

---

<sup>56</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1296-7 (Medida Liminar)**. Rel. Min. Celso Mello. Brasília, DF, 14 jun. 1995. DJ 10 ago. 1995. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346960>. Acesso em: 12 jul. 2021.

legislativo não se ajusta ao disposto no art. 68 da Constituição de 1988<sup>57</sup>. Embora não esteja dito expressamente, pode-se deduzir que o STF entendeu, nesse julgamento, que, para fins de observância da reserva absoluta de lei em matéria tributária, a lei delegada também é lei em sentido formal, desde que obedecido o processo legislativo do art. 68 da Constiuição de 1988.

Nos últimos anos, porém, o entendimento de que o princípio da legalidade tributária impõe uma reserva absoluta de lei em matéria tributária vem se esvaindo da jurisprudência do STF. Uma das primeiras decisões em que se flexibilizou tal entendimento, para admitir que o regulamento definisse conceitos indeterminados constantes da lei tributária, ocorreu no julgamento do Recurso Extraordinário n. 343.446-2<sup>58</sup>, no qual o STF decidiu que o fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de atividade preponderante e grau de risco leve, médio e grave não ofende a legalidade tributária, sendo que as alíquotas aplicáveis da contribuição para o seguro de acidente de trabalho (SAT), prevista na Lei n. 8.212<sup>59</sup>, de 1991, varia de acordo com o grau de risco da atividade preponderante.<sup>60</sup>

---

<sup>57</sup> Tratou-se, nesse julgamento, do art. 1º da Lei n. 11.025, de 1995, do Estado de Pernambuco que autorizava o Poder Executivo estadual, por meio de decreto específico, a conceder isenção, redução de base de cálculo, crédito presumido e prorrogação de prazo de pagamento de tributos estaduais.

<sup>58</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 343.446**. Rel. Min. Carlos Velloso. Brasília, DF, 20 mar. 2003. DJ 04 abr. 2003. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261045>. Acesso em: 12 jul. 2021.

<sup>59</sup> BRASIL. **Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 25 jul. 1991. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18212cons.htm).

<sup>60</sup> Pelo art. 22 da Lei 8.212, de 1991, a depender do grau de risco de acidente de trabalho da atividade preponderante, a alíquota do seguro de acidente de trabalho (SAT) pode ser de 1% (risco leve), 2% (risco médio) e 3% (risco grave), logo, o regulamento impacta o valor final da contribuição devida pelo contribuinte já que irá definir o que é risco leve, médio e grave, como também, o que caracteriza uma atividade como preponderante.

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.697<sup>61</sup>, foi firmado o entendimento de que a lei pode fixar tetos aos critérios materiais das hipóteses de incidência de contribuições de interesse de categorias profissionais, deixando, para a norma infralegal, a fixação dos critérios.

No julgamento do Recurso Extraordinário n. 838.284, em sede de repercussão geral, o STF firma o entendimento de que o princípio da reserva de lei não é absoluto e que "caminha-se para uma para uma legalidade suficiente, sendo que sua maior ou menor abertura depende da natureza e da estrutura do tributo a que se aplica"<sup>62, 63</sup>.

No julgamento do Recurso Extraordinário n. 704.292<sup>64</sup>, o STF torna a diferenciar a legalidade tributária em função da espécie tributária.<sup>65</sup> Outro ponto reside na afirmação de que o diálogo da lei tributária autorizadora com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade. Por último, foi colocado também que a "remessa ao ato infralegal não pode resultar em desapoderamento do legislador para tratar de

---

<sup>61</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.697**. Rel. Min. Edson Fachin. Brasília, DF, 06 out. 2016a. DJ n. 63, 27 abr. 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12660374>. Acesso em: 12 jul. 2021.

<sup>62</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 838.284**. Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 19 out. 2016b. DJ n. 114, 31 maio 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13649375>. Acesso em: 12 jul. 2021.

<sup>63</sup> Assim, com relação às taxas, foi decidido que a delegação de competência tributária justifica-se na maior capacidade de a Administração Pública conhecer da realidade e dela extrair elementos para complementar o aspecto quantitativo da taxa.

<sup>64</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 704.292. Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 19 out. 2016c. DJ n. 170, 03 ago. 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13277777>. Acesso em: 12 jul. 2021.

<sup>65</sup> Nesse julgamento, foi sustentado que, para as contribuições instituídas no interesse de categorias profissionais ou econômicas, é "imprescindível uma faixa de indeterminação e de complementação administrativa de seus elementos configuradores, dificilmente apreendidos pela legalidade fechada".



elementos tributários essenciais", razão pela qual a lei deve dar limites para o valor da exação ou critérios a serem observados no ato infralegal.

Em dezembro de 2020, foram julgados o Recurso Extraordinário n. 1.043.313<sup>66</sup> e a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.277<sup>67</sup>, momentos em que o STF reafirma, mais uma vez, que o princípio da legalidade tributária varia de acordo com a espécie tributária de que se trata. Além disso, decidiu-se que a lei pode delegar ao Poder executivo competência para aumentar ou reduzir alíquotas, desde que estejam estabelecidos em lei em sentido estrito os valores máximos das exações e as condições que devem ser observadas pelo Poder Executivo, como também que esteja caracterizada a função extrafiscal do tributo a ser desenvolvida pelo regulamento.

## 5. CONCLUSÕES

Assim, constata-se que as constituições republicanas brasileiras nunca estabeleceram uma norma expressa que impusesse a reserva absoluta de lei em sentido formal para a matéria tributária e o princípio da legalidade tributária, tal como se concebe hoje, apareceu, pela primeira vez, no § 34 do art. 141 da Constituição de 1946.

Por sua vez, a doutrina testemunha que, sob a égide da Constituição de 1891, já havia quem defendesse a possibilidade de o regulamento fixar critérios

---

<sup>66</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 1.043.313**. Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 10 dez. 2020a. DJ Nr. 57, 25 mar. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755431067>. Acesso em: 12 jul. 2021.

<sup>67</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5277-7**. Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 14 dez. 2020b. DJ n. 91, 13 maio 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755430558>. Acesso em: 12 jul. 2021.

quantitativos das hipóteses de incidência, desde que a lei fixasse os limites, algo que agora vem sendo construído na jurisprudência do STF.

Além disso, a Constituição de 1891 só exigia lei para autorizar a cobrança de impostos, como também, a Emenda n. 18 de 1965 só exigia que a lei estivesse em vigor antes do início do exercício para impostos sobre o patrimônio e a renda, o que demonstra que a maior ou menor rigidez da legalidade tributária em função da espécie tributária não surgiu com os recentes julgamentos do STF, mas é algo que se deduz da experiência constitucional brasileira.

Quanto à função do regulamento em matéria tributária, uma parte significativa da doutrina sempre reconheceu a função do regulamento como norma complementar da lei tributária, o que também está expresso no art. 100, I, do CTN, sendo que: quem complementa não necessariamente repete, mas obrigatoriamente acrescenta.

Assim sendo, é forçoso concluir que a ideia de reserva absoluta de lei em matéria tributária nem sempre prevaleceu no Direito brasileiro, e, conseqüentemente, as recentes decisões da Suprema Corte não destoam de uma concepção de legalidade tributária que tenha se consolidado na experiência constitucional brasileira.

## 6. REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Atualizadora: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 24 fev. 1891. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm). Acesso em 7 jul. 2021.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 16 jul. 1934. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm). Acesso em 7 jul. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 24 jan. 1967. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm). Acesso em 7 jul. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 5 out. 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em 7 jul. 2021.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 10 nov. 1937. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm). Acesso em 7 jul. 2021.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 19 set. 1946. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em 7 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto n. 4.536**. Organiza o Código de Contabilidade da União. Rio de Janeiro, CLBR de 1922. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/historicos/dpl/DPL4536-1922.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dpl/DPL4536-1922.htm). Acesso em 7 jul. 2021.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 1**. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 20 jan. 1969. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm). Acesso em 7 jul. 2021.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 18.** Reforma do Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 6 dez. 1965. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc18-65.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm). Acesso em 7 jul. 2021.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 27 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em 7 jul. 2021.

BRASIL. **Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 25 jul. 1991. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm).

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional.** Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 1296-7 (Medida Liminar).** Rel. Min. Celso Mello. Brasília, DF, 14 jun. 1995. DJ 10 ago. 1995. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346960>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 5277-7.** Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 14 dez. 2020b. DJ n. 91, 13 maio 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755430558>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direita de Inconstitucionalidade n. 4.697.** Rel. Min. Edson Fachin. Brasília, DF, 06 out. 2016a. DJ n. 63, 27 abr. 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12660374>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 1.043.313.** Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 10 dez. 2020a. DJ Nr. 57, 25 mar. 2021. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755431067>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 343.446**. Rel. Min. Carlos Velloso. Brasília, DF, 20 mar. 2003. DJ 04 abr. 2003. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261045>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 704.292**. Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 19 out. 2016c. DJ n. 170, 03 ago. 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13277777>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 838.284**. Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília, DF, 19 out. 2016b. DJ n. 114, 31 maio 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13649375>. Acesso em: 12 jul. 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário: comentários à Constituição e ao Código Tributário Nacional**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

EUROPEAN UNION. Court of Justice. **Scope of the principle of the legality of taxation, particularly in relation to value added tax**. Directorate-General for Research and Documentation, 2018. Disponível em: [https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/55\\_b6pdf/2020-11/ndr-2018-005\\_neutralisee\\_synthese\\_en.pdf](https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/55_b6pdf/2020-11/ndr-2018-005_neutralisee_synthese_en.pdf).

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FONROUGE, C. M. Giuliani. **Conceitos de direito tributário**. São Paulo: LAEL, 1973.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **História do direito tributário brasileiro: dos pais fundadores ao Código Tributário Nacional**. Brasília: UniCEUB, 2020.

HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da lei tributária**. Tradução, prefácios e notas: Brandão Machado. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Tomo I. Buenos Aires: Liceo

Professional Cima, 1957.

MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2006.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito financeiro**. São Paulo: José Bushasky, 1964.

PINTO, Bilac. **Estudos de direito público**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1953.

POLETTI, Ronaldo. **A Constituição de 1934**. Brasília: Centro de Ensino à Distância, 1987.

PORTO, Walter Costa. **A Constituição de 1937**. Brasília: Centro de Ensino à Distância, 1987.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUSA, Rubens Gomes de.. **Estudos de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1950.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, jan/mar, 2004. Disponível em: <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjJ443ywpHyAhUNGbkGHeZqDs0QFjABegQIBhAD&url=http%3A%2F%2Fbibliotecadigital.fgv.br%2Fojs%2Findex.php%2Frda%2Farticle%2Fdownload%2F45134%2F45062%2F0&usg=AOvVaw3bWEomOSqBSlqL2lsOMIJq>. Acesso em: 2. ago. 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: o orçamento na Constituição**, 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, vol. V.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, vol. II.

ULHÔA CANTO, Gilberto de; CARNEIRO, Erymá; GUIMARÃES, Carlos Rocha. **Problemas de direito tributário**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1962.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.