

LEGALIDADE TRIBUTÁRIA: CONTRIBUTO PARA SUA CORRETA INTERPRETAÇÃO

TAX LEGALITY: CONTRIBUTION TO ITS CORRECT INTERPRETATION

Diego Marcel Costa Bomfim

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo - USP. Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUCSP. Professor de Direito Tributário e Financeiro da Universidade Federal da Bahia - UFBA. Professor convidado do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT. Presidente do Instituto de Direito Tributário da Bahia - ITB. Advogado. Bahia (Brasil).

E-mail: dmcbofim@gmail.com.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/0289057384178288>.

Submissão: 12.08.2022.

Aprovação: 11.11.2022.

RESUMO

O presente artigo analisa o conteúdo jurídico da legalidade tributária no Brasil, tendo como ponto de partida o texto da Constituição. Seu objetivo é analisar se uma nova interpretação da legalidade tributária que vem sendo empreendida pelo STF, tomando-a como uma espécie de legalidade *flexível* ou *suficiente* guarda compatibilidade com a Constituição. Para tanto, parte-se de uma análise da formação do Estado Fiscal no Brasil e do princípio do Estado de Direito, avaliando como estas normas influenciam a correta interpretação da legalidade tributária. São apresentados, então, argumentos jurídicos capazes de demonstrar a existência na Constituição de duas dimensões da legalidade tributária: a regra da estrita legalidade tributária e o princípio da determinabilidade conceitual. Diante desse quadro, a hipótese de pesquisa é de que essa nova visão sobre a legalidade tributária não encontra respaldo na Constituição, quando são apresentados e refutados os dois principais argumentos utilizados pelo STF para sustentar esse novo enfoque. Adota-se o método analítico-dogmático, de tal modo que o texto constitucional é tomado como ponto de partida para a correta interpretação da legalidade tributária, afastando-se, portanto, juízos acerca de como o tema *deveria ter sido* tratado, para fazer uma avaliação de como ele *foi* tratado pela Constituição.

PALAVRAS-CHAVE: Legalidade tributária. Estrita legalidade. Determinabilidade conceitual. Estado de Direito.

ABSTRACT

This paper analyzes the legal content of tax legality in Brazil, taking as its starting point the text of the Constitution. Its objective is to analyze whether a new interpretation of tax legality that has been undertaken by the Brazilian Supreme Court (STF), taking it as a kind of flexible or sufficient legality is compatible with the Constitution. To this end, it starts with an analysis of the formation of the Fiscal State in Brazil and the principle of the Rule of Law, evaluating how these norms influence the correct interpretation of tax legality. Legal arguments capable of demonstrating the existence in the Constitution of two dimensions of tax legality are then

presented: the rule of strict tax legality and the principle of conceptual determinability. Against this backdrop, the research hypothesis is that this new view on tax legality is not supported by the Constitution, when the two main arguments used by the STF to support this new approach are presented and refuted. The analytical-dogmatic method is adopted, in such a way that the constitutional text is taken as the starting point for the correct interpretation of tax legality, therefore setting aside judgments about how the subject should have been treated, in order to make an assessment of how it was treated by the Constitution.

KEYWORDS: Tax legality. Strict legality. Conceptual determinability. Rule of Law.

INTRODUÇÃO

No Brasil, a legalidade tributária tem sido tomada como um dos mais importantes limites ao exercício do poder de tributar do Estado, sendo sempre lembrada como corolário da ideia de que os tributos, por afetarem direitos de liberdade e de propriedade, só podem ser legitimamente instituídos com o consentimento dos próprios contribuintes (SCHOUERI, 2005, p. 715).

No âmbito tributário, por imposição constitucional, a legalidade passou a exigir muito mais do que a edição de lei em sentido formal, falando-se, então, em um sentido material da legalidade (DERZI, 1988, p. 93 e ss.). A legalidade tributária, então, exige que (i) o próprio tributo seja instituído pela lei, com a indicação de todos os seus elementos essenciais, sem que exista a possibilidade de delegação legislativa (*regra da estrita legalidade tributária*) e (ii) haja determinabilidade conceitual na criação da hipótese tributária (quando se fala em *princípio da determinabilidade conceitual*), rejeitando-se, portanto, na máxima medida possível, a utilização de conceitos indeterminados e cláusulas gerais no estabelecimento das hipóteses das normas instituidoras de tributos.

Essa concepção de legalidade tributária, tomada em seus vários desdobramentos, aliada à consolidação da interpretação de que o texto constitucional repartiu a competência tributária mediante o emprego de conceitos, terminou gerando bons resultados no fortalecimento de um estado de *previsibilidade, determinabilidade e mensurabilidade* da tributação no Brasil (ÁVILA, 2012, p. 376), fomentando o que poderia se chamar de *cultura da legalidade* no direito tributário brasileiro, o que foi refletido, inclusive, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (“STF”)¹.

¹ Cf. STF, RE nº 213.266, Rel. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 20/10/1999; STF, RE nº 250.288, Rel. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 12/12/2001; STF, RMS nº 25.476, Rel. Luiz Fux, Rel. para Acórdão: Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013; STF, RE nº 76.114, Rel. Antonio Nader, Primeira Turma, julgado em 29/04/1981; e STF, ADI nº 1.296 MC, Rel. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 14/06/1995.

Há, no entanto, sinais relevantes de mudanças nesse cenário, inclusive na jurisprudência recente do STF, sendo importante uma avaliação dos fundamentos utilizados para a sustentação de uma *flexibilização* da legalidade em matéria tributária ou, como se chega a defender abertamente, uma *deslegalização* do direito tributário (ROCHA, 2008).

Não se ignora que o processo de escamoteamento da legalidade tributária na jurisprudência do STF tem raízes mais antigas, como dá conta o precedente que julgou a constitucionalidade das alíquotas da Contribuição ao SAT², mas a mudança agora é muito mais drástica, chegando-se ao ponto de o STF aceitar que a própria fixação de alíquotas dos tributos possa ser feita por atos normativos infralegais³.

Diante desse quadro, o problema central do presente artigo é verificar se essa *nova* forma de interpretação da legalidade tributária que vem sendo acolhida pela jurisprudência do STF, qualificada como *flexível* ou *suficiente*, é mesmo compatível com a Constituição e se é possível demonstrar que essa interpretação não é a que melhor capta o conteúdo jurídico da legalidade tributária.

O que se pretende demonstrar, a partir de uma análise dogmática do direito brasileiro (FERRAZ JÚNIOR, 2022, p. 57-65), é que essa nova visão sobre a legalidade tributária não encontra respaldo na Constituição e que é sim possível a demonstração de que existem argumentos justificadores da veracidade dessa afirmação.

Para tanto, parte-se de uma análise do contexto normativo em que a legalidade tributária está inserida, para avaliar como (i) a conformação do Brasil como um Estado Fiscal de Direito e (ii) a presença de características específicas do Sistema Constitucional Tributário influenciam a correta interpretação da legalidade tributária. Depois disso, passa-se ao estudo das dimensões normativas da legalidade tributária, construindo argumentos para a demonstração que a legalidade tributária no Brasil abrange pelo menos duas normas. Primeiro, uma *regra* (a regra da estrita legalidade tributária), que impõe, sem a possibilidade de flexibilizações ou sopesamentos de qualquer ordem, que todos os elementos da regramatriz de incidência tributária têm de ser prescritos pela lei. Nesse ponto, serão analisadas as mais recentes decisões do STF sobre o tema, de forma a explicitar suas incorreções. Depois, um *princípio* (o princípio da determinabilidade conceitual), impondo que, na máxima medida possível, as hipóteses normativas utilizadas para fins e criação ou majoração de tributos sejam construídas mediante o emprego de conceitos determinados, evitando-se o uso

² STF, RE nº 343.446, Rel. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2003.

³ STF, ADI nº 5.277, Rel. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2020; e STF, RE nº 1.043.313, Rel. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2020.

indiscriminado, desnecessário e inconstitucional de conceitos indeterminados e cláusulas gerais.

1 PODER DE TRIBUTAR E A FORMAÇÃO DO ESTADO FISCAL

A compreensão da conformação do atual Estado Fiscal depende da avaliação histórica, ainda que breve, do surgimento do poder de tributar do Estado.

O poder pressupõe decisão (ZOLO, 2006, p. 35) e essa decisão, em uma primeira aproximação, pode ser tomada por quem detém *aptidão de fato* para tanto (BOBBIO, 2020, p. 101-102). Ou seja, a decisão será simplesmente adotada por quem reúne condições de fazer valer sua vontade. Tomado dessa forma, o poder é um dos elementos essenciais para a formação de um Estado (DALLARI, 2016, p. 117). Esse *poder*, considerado como *aptidão de fato*, passa com a formação dos Estados modernos a ser limitado pelo direito, dentro de um processo de conformação jurídica do poder estatal, quando a lei toma o lugar da força física como instrumento de exercício do poder (RANIERI, 2019, p. 80).

Posta a questão nestes termos, não se pode deixar de notar a íntima relação existente entre poder do Estado e sua capacidade de exigir tributos. Como bem afirma BALEEIRO (1960, p. 1) em conhecida passagem, “*o tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação*”

A noção de tributo é antiquíssima e, caso tomada apenas como uma espécie de colaboração econômica, pode ser associada ao próprio surgimento das primeiras sociedades humanas (SCHMOLDERS, 1962, p. 3; e SAMPAIO DÓRIA, 1986, P. 37-39). Seus traços foram sendo moldados com o passar dos tempos e em vista da própria evolução das formas de organização social, tendo sofrido mudanças radicais. Visto na antiguidade como uma imposição voltada ao vencido e, por isso, ostentando o estigma da servidão (VANONI, 1952, p. 16), passa nos tempos atuais a ser visto como o preço que se paga pela liberdade (TORRES, 1991, p. 138-139).

Assim, mesmo que se admita essa existência longínqua da noção de tributo, é apenas a partir da derrocada da sociedade feudal e início da consolidação dos Estados nacionais, já no começo do século XV, que se reconhece a formação do que hoje se entende por Estado Fiscal. Para usar uma expressão de SCHUMPETER (1954), a “*pressão dos tempos*” é que impôs a criação do Estado Fiscal.

É claro que essa evolução histórica não se deu de forma uniforme entre todos os países ocidentais, mas, de modo amplo, é possível sustentar a existência de uma linha histórica mais ou menos uniforme de transformação, após a derrocada do feudalismo, iniciando-se com o Estado Patrimonial, passando-se pelo Estado de Polícia, até a construção do Estado Fiscal, com a consolidação dos Estados modernos⁴.

O Estado moderno, portanto, surge como um Estado Fiscal, em decorrência das revoluções liberais e em reação ao Estado de Polícia, caracterizado pelo exercício do poder pelo príncipe com a possibilidade de intervenção em todos os domínios, público ou privado, desde que seus atos pudessem ser fundados em *razões de Estado*, ou, de outro modo, em razões que o próprio príncipe considerasse como necessárias para a prossecução do bem público (NOVAIS, 2013, p. 37). Nas palavras de MAYER (1949, p. 48), no Estado de Polícia, “*pertence ao príncipe, como atribuição própria, a imensa tarefa de perseguir o fim do Estado. Se a natureza humana assim permitisse, ele faria tudo sozinho*”.

O Estado Fiscal nasce de uma ruptura contra essa concepção do Estado de Polícia e, esse ponto, é fundamental para o devido reconhecimento dos contornos do Estado Fiscal e, ainda, sua ligação com o princípio do Estado de Direito. O Estado Fiscal e o Estado de Direito surgem juntos, ainda que não haja dependência necessária entre os conceitos.

O Estado Fiscal é caracterizado essencialmente pelo fato de o Estado se financiar primariamente pela instituição de *impostos*, entendidos estes como instrumentos que permitem a arrecadação de *receitas derivadas*, no sentido de que derivam do patrimônio dos particulares, e não do patrimônio do próprio Estado. Disso podem resultar diversas consequências jurídicas relevantes, mas três são especialmente importantes. Em primeiro lugar, o Estado deve se financiar prioritariamente mediante impostos, já que é esta a espécie tributária que melhor reflete a transferência de riqueza dos particulares para o Estado, sem que haja uma contraprestação necessária do ente estatal. Trata-se, inclusive, do reconhecimento de um modo específico de realização de *justiça distributiva* no direito tributário (VELLOSO, 2010, p. 146-147), já que os impostos levam em consideração a capacidade contributiva dos contribuintes, o que não é feito, ao menos não diretamente, pelas demais espécies tributárias. Em segundo lugar, como se verá com um pouco mais de detalhe a seguir, a configuração de um Estado Fiscal garante que o domínio econômico seja, regra geral, livre à iniciativa privada (NABAIS, 2012, p. 195). E em terceiro lugar, a configuração de um Estado Fiscal garante que o poder de tributar do Estado seja limitado pelo direito, pelo que, do ponto de vista normativo,

⁴ Por todos, Cf. MAYER, 1949, p. 27; e SCHOUERI, 2021, p. 25-40.

será mais correto falar em competência tributária do Estado, e não propriamente em poder de tributar.

Se assim é, o reconhecimento da existência de um Estado Fiscal gera consequências relevantes para fins de configuração dos limites de atuação do Estado sobre o domínio econômico (GRAU, 2007, p. 148-151) e, ainda, um interesse do próprio Estado na preservação do mercado e do bom desempenho

Em conclusão, um Estado Fiscal, para que possa sobreviver, deve priorizar os impostos como fonte de receita, deve proteger o mercado, permitindo que os particulares possam gerar riquezas a serem tributadas posteriormente, o que passa necessariamente pela capacidade de o Estado produzir *previsibilidade* e *determinabilidade* aos contribuintes, o que só se faz com a criação de tributos mediante a promulgação de leis em sentido estrito e, mais do que isso, mediante leis que sejam claras e inteligíveis.

2 CONSENTIMENTO, LEGALIDADE E TRIBUTO

No que se refere à ideia de consentimento como elemento legitimador da tributação, o marco normalmente citado pela doutrina é a edição na Inglaterra da *Magna Carta*, mesmo que se reconheça que este marco não é exato, havendo diversos exemplos anteriores em que o consentimento foi exigido para que a tributação fosse possível (UCKMAR, 1976, p. 9-20; e SCHOUERI, 2005, p. 715).

Ainda que se possa associar o surgimento da legalidade à ideia consentimento, é preciso destacar que a legalidade à época da Magna Carta não estava ainda associada à democracia ou qualquer forma de construção da lei com base em participação popular (VIEIRA, 2003, p. 173; SAMPAIO DÓRIA, 1986, p. 9-12; e SCHOUERI, 2021, p. 310). O que se tem, nesse primeiro momento, é o reconhecimento de que a tributação (ainda incipiente e esporádica) não pode ser exercida pelo rei sem consentimento dos estamentos, mas não há ainda qualquer necessidade de que esse consentimento seja instrumentalizado pela participação do povo, ainda que por meio de representantes (TORRES, 1991, p. 20).

Não há dúvida, portanto, que a ideia de consentimento da tributação é distinta no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal. Enquanto o consentimento no Estado Patrimonial era direto e dado por um grupo específico de contribuintes (COELHO, 2022, p. 126), havendo mesmo uma espécie de aprovação prévia da tributação por parte dos nobres, nos Estados modernos, e a análise da evolução constitucional brasileira demonstra isso, o consentimento se traduz por meio da edição de lei. Se “*todo poder emana do povo, que o exerce por meio de*

representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição” (art. 1º, parágrafo único, CF), a lei não pode deixar de ser vista como instrumento de exteriorização do consentimento da população com os tributos que são instituídos, ainda que esse consentimento seja manifestado via representação.

A ideia original de consentimento da Magna Carta, portanto, baseada na desconfiança dos nobres quanto ao poder do príncipe, não faz o mesmo sentido nos estados contemporâneos fundados em regimes democráticos. Nesse último caso, é a lei que passa a ser tomada como instrumento fundamental de exteriorização das decisões coletivas (BOBBIO, 2019, p. 35-36), mas isso não significa de modo algum um endosso da ideia equivocada de que o Chefe do Poder Executivo poderia, já que também eleito democraticamente, estabelecer ou majorar tributos.

É claro que o Chefe do Poder Executivo, nos estados constitucionais modernos (como o Brasil), possui representatividade democrática, tendo sido eleito pelo povo, tanto quanto os parlamentares que compõem o Poder Legislativo. Mas essa característica comum, de modo algum, conduz à equiparação entre os poderes.

A previsão dos três poderes e a atribuição de funções típicas a cada um destes é um dos fundamentos de um verdadeiro Estado de Direito, como será visto adiante. Sob pena de ruptura do sistema de freios e contrapesos, essas funções não são intercambiáveis. Permitir a criação de tributos pelo Chefe do Executivo é o mesmo que tolher qualquer possibilidade de participação da sociedade civil e das minorias no processo decisório, já que as leis tributárias seriam discutidas apenas em gabinetes fechados do Poder Executivo, havendo publicidade apenas quando da publicação do ato normativo correspondente. Além disso, ainda que o Chefe do Poder Executivo tenha sido eleito, é no parlamento que a representação popular ganha força, especialmente pela possibilidade de oitiva das minorias. Numa democracia, os votos contrários à aprovação de uma lei são relevantes. A participação da minoria no processo de votação de uma lei legitima democraticamente a própria lei.

3 ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

A Constituição, logo em seu art. 1º, estabelece que a República Federativa do Brasil constitui um “*Estado Democrático de Direito*”, o que gera consequências relevantes para fins de interpretação de todo o texto constitucional e, no que se diz de perto com a presente investigação, com a legalidade tributária. Como será exposto, o princípio do Estado de Direito

não pode ser tomado como uma norma de conteúdo vazio, já que possui funções relevantes na promoção de fins e na própria interpretação das demais normas constitucionais.

Em uma primeira aproximação é possível afirmar que o Estado de Direito pode ser entendido como uma formulação normativa que prescreve que todos estão sujeitos ao direito, incluindo o próprio Estado. Assim, uma primeira nota distintiva do Estado de Direito, que termina sendo reconhecida por parcela majoritária dos estudiosos do tema⁵, é a submissão do próprio Estado ao sistema normativo ou, de outro modo, da submissão do poder político ao direito, e isso é fundamental no direito tributário, tendo em vista que os conflitos nesse campo sempre contrapõem os contribuintes ao próprio Estado. Como se verá a seguir, é fundamental entender que a submissão de todos não se efetiva em face de qualquer lei, editada de qualquer modo, mas em face de lei editada nos termos e em compatibilidade com a Constituição.

Um Estado de Democrático de Direito representa muito mais do simplesmente a obrigatoriedade de respeito e submissão de todos ao direito, sendo tomado, do ponto de vista normativo, como um plexo de múltiplos princípios e garantias (TORRES, 2011, p. 124). Não há dúvida de que o princípio do Estado de Direito pressupõe a submissão de todos ao império da lei, mas essa é uma condição necessária, e não suficiente à conformação desse princípio.

Interpretado como integrante de uma Constituição como a do Brasil, que estabelece direitos fundamentais aos cidadãos, esse princípio passa a ser visto como uma norma que demanda que as próprias normas jurídicas sejam construídas de uma certa forma. Não basta que todos, incluído o Estado, estejam submetidos ao direito, é preciso que todos estejam submetidos ao direito construído de uma certa forma (parte da doutrina propugna que todos estejam submetidos ao *bom* direito (RUBENSTEIN, 2018, p. 182-183), mas evita-se o uso da expressão para não conotar a defesa de uma interpretação moralista ou jusnaturalista do princípio do Estado de Direito) (RAZ, 2011, p. 211-214). Por isso, o *bom* direito antes referido tem de ser o direito produzido de acordo com as normas constitucionais, mas não pode e não deve ser o direito que o aplicador da norma gostaria que tivesse sido produzido, pelo que se afasta uma defesa de uma interpretação moralista do princípio.

De modo bastante direto, o Estado Democrático de Direito, no Brasil, pressupõe a supremacia constitucional, com respeito aos direitos fundamentais, formulação das normas com base em um regime democrático, separação dos poderes e império da lei (SUNDFELD, 2001, p. 40).

⁵ Cf, por todos, SILVA, 2021, p. 86.

Sobre este último ponto, vale destacar que a noção inicial do Estado de Direito remete à formulação tradicional da superioridade do governo das leis sobre o governo dos homens. O debate é bastante antigo. Na antiguidade clássica, ARISTÓTELES (1998, p. 257-259) já ponderava que “*é preferível que seja a lei a governar e não um dos cidadãos... ainda que fosse melhor que vários indivíduos tivessem a autoridade, deveriam ser feitos guardiães ou ministros da lei*”. Uma discussão dos fundamentos que levam à confirmação da superioridade do governo das leis ajuda na compreensão do que se deve entender por Estado de Direito, em especial no ponto em que este exige a formulação de normas gerais e abstratas para a prescrição de comportamentos humanos.

Os críticos da superioridade do governo das leis tomam justamente a característica de generalidade das leis como um elemento negativo, tendo em vista a dificuldade de aplicação destas, quando as particularidades do caso concreto são ponderadas. Desse modo, justamente por serem generalizantes, as leis seriam problemáticas, tendo em vista a impossibilidade de que características particulares do caso concreto (especialmente particularidades da pessoa submetida à aplicação da lei) sejam levadas em conta. O argumento é encontrado desde a antiguidade clássica, mas é também levantado contemporaneamente (BOBBIO, 2019, p. 233-265).

Apesar disso, é justamente a generalidade que caracteriza a lei como instrumento *ex ante* de regulação da conduta humana (SCHAUER, 2012, p. 18). Ao se retirar a generalidade de uma regra prescrita em lei, o que se tem é, ao final, a regulação da conduta pela autoridade de plantão, com a falência da lei como instrumento de regulação de condutas humanas e, como consequência, um grave risco ao Estado de Direito.

A generalidade da lei é fundamental para evitar o uso arbitrário e casuístico das consequências normativas, por quem quer que seja responsável por sua aplicação. Quem quer que se enquadre na descrição da hipótese normativa estará sujeito às consequências previstas no consequente da norma, já que esta é pensada como instrumento de regulação do comportamento de um número indeterminado de destinatários.

A criação de normas gerais e abstratas como instrumento de regulação *ex ante* do comportamento humano gera uma série de vantagens, sendo a porta de entrada para a existência de previsibilidade dos comportamentos que devem ou podem ser adotadas pelos destinatários, excluindo *prima facie* a possibilidade de que critérios não previstos pelo legislador sejam levados em consideração para fins de determinação do comportamento prescrito.

A defesa de uma aplicação particularista do direito, portanto, encontra obstáculos relevantes, a começar por negar à lei sua função primordial, que é regular antecipadamente a conduta humana. Ao permitir-se a consideração de elementos não previstos pela lei, perde-se generalidade, uniformidade, previsibilidade e determinabilidade.

Assim, o princípio do Estado de Direito baseia-se fundamentalmente na capacidade de entendimento por parte dos cidadãos acerca das leis que são editadas e, ainda, na possibilidade de intelecção antecipada do conteúdo normativo das prescrições, razão pela qual a criação de leis com a utilização de termos amplamente vagos e ambíguos, especialmente no que se refere à instituição de tributos, gera ofensa relevante ao Estado Fiscal de Direito. Como afirma KIRCHHOF (2016, p. 111): *“o princípio do Estado de Direito e os direitos fundamentais demandam que a legislação seja simples, compreensível ao contribuinte, e que possa ser cumprida de forma confiável e eficiente”*.

O princípio do Estado de Direito não é uma norma vazia. Diversamente, é norma voltada à concretização de fins constitucionais e, ainda, vetor de interpretação das demais normas constitucionais. É apenas no Estado de Direito que a legalidade tributária assume a sua conformação atual, sendo entendida como um instrumento que, além de determinar o consentimento do povo acerca da diminuição de seu patrimônio e de sua liberdade para fins de financiamento do Estado, passa também a ser encarado como limite fundamental ao poder estatal de tributar. A legalidade tributária, no Brasil, tem de ser interpretada à luz do princípio do Estado de Direito e isso gera a necessidade de que as leis tributárias sejam claras e inteligíveis por parte dos contribuintes, o que reforça a ideia de que devem ser evitados, em máxima medida, o uso de conceitos indeterminados e cláusulas gerais para fins de prescrição das hipóteses de incidência dos tributos, como se verá mais adiante.

4 CONFORMAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO E A INTERPRETAÇÃO DA LEGALIDADE

Antes de analisar como a Constituição tratou a legalidade e, em especial, a legalidade tributária, é importante avaliar, ainda que rapidamente, a conformação do Sistema Constitucional Tributário, já que, como se verá, a própria compreensão da legalidade tributária pressupõe a formação do regime constitucional tributário adotado por cada país.

O texto constitucional brasileiro no que se refere à matéria tributária, diversamente do que ocorre em muitos outros países, é detalhista. Essa estratégia legislativa possui consequências que precisam ser assimiladas. A decisão tomada pelo legislador constituinte foi

essa, alçando ao patamar constitucional matérias que, em outros países, são prescritas por simples lei ordinária.

O Sistema Constitucional Tributário é rígido, no sentido de que sua modificação depende fundamentalmente da edição de emendas constitucionais que, no regime brasileiro, só podem ser promulgadas com a reunião de consenso bastante qualificado. Além disso, existem limites à competência reformadora do Congresso Nacional (BRITO, 1993), tendo em vista a previsão das chamadas *cláusulas pétreas* (art. 60, § 4º, da CF). Esses limites materiais à reforma constitucional, inclusive, já obstaram alterações constitucionais em matéria tributária⁶. Como lembra BARRETO (1997, p. 171), “*a expressa menção aos direitos e garantias individuais, associada à abundância destes últimos no texto constitucional, conformam um quadro pouco propício à reforma*”.

Ainda que se possa discutir as vantagens e desvantagens desse modelo sob diversas perspectivas diferentes (v.g., do ponto de vista político ou econômico), é preciso reconhecer que do ponto de vista jurídico, especialmente se a avaliação se pretende dogmática, cabe ao intérprete, em primeiro lugar, tomar a decisão do constituinte como premissa e, depois, verificar quais as consequências de sua adoção, afastando-se, portanto, elucubrações de como o sistema deveria ter sido prescrito. Para fins de contribuir com a *decidibilidade de conflitos*, numa perspectiva dogmática, caberá ao intérprete tomar o Sistema Constitucional Tributário tal como ele foi prescrito pela Constituição, extraindo daí as correlatas consequências jurídicas. Claro que isso não significa a defesa de uma interpretação silogística dos enunciados constitucionais, mas a definição de que são estes os pontos de partida do intérprete. A fixação dessa premissa fecha apenas os pontos de partida, nunca os de chegada. Como ensina FERRAZ JÚNIOR (1980, p. 96), “*a dogmática não representa uma prisão para o espírito, mas, ao contrário, um aumento de liberdade no trato com textos e experiências vinculantes*”.

Além de rígido, o Sistema Tributário Nacional foi construído no âmbito constitucional de modo detalhado, o que gera, por via de consequência, limites bastante amplos ao exercício da competência tributária. Assim, quando do exercício da competência tributária, o legislador ordinário tem de seguir uma espécie de *roteiro constitucional*, caso contrário poderá ver sua atividade legiferante questionada.

⁶ Cf. STF, ADI nº 939, Rel. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ de 18/03/1994; e STF, ADI nº 926, Medida Cautelar, Rel. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, julgado em 01/09/1993, DJ de 06/05/1994. O mérito da ADI nº 926 não chegou a ser julgado porque, em questão de ordem, o Tribunal entendeu que a declaração de inconstitucionalidade reconhecida na ADI nº 939 gerou perda de objeto da matéria em discussão.

A repartição de competência tributária dos impostos, por exemplo, se deu com a enumeração de conceitos representativos de todas as materialidades passíveis de serem oneradas (ÁVILA, 2018), havendo regra clara de que outras materialidades só poderiam ser utilizadas para fins de criação de novos impostos, mediante a edição de Lei Complementar, e desde que essa nova materialidade não tivesse identidade com o fato gerador e a base de cálculo dos impostos anteriormente previstos pela Constituição (a chamada *competência residual da União para a criação de impostos*, nos termos do art. 154, I, CF⁷). É preciso notar que o Sistema Constitucional Tributário é todo ele programado para reger de forma detalhada como o patrimônio dos contribuintes pode ser tributado. Os impostos são aqueles previstos originalmente pela Constituição, sendo que novos impostos só poderão ser criados por Lei Complementar e desde que sejam não-cumulativos e possuam materialidades distintas daquelas originalmente previstas.

Não só existe um roteiro constitucional para a criação de tributos no Brasil, como se constata que esse roteiro é bastante rígido.

Isso tudo não pode deixar de ser considerado pelo intérprete para fins da correta interpretação do conteúdo jurídico da legalidade tributária. As normas da legalidade tributária, de acordo com suas dimensões, foram incluídas em um sistema constitucional tributário rígido e voltado à segurança jurídica. Isso tem de ser levado em conta pelo intérprete.

5 LEGALIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO

A Constituição estabelece em diversas passagens a necessidade de respeito à legalidade, a começar pela previsão em seu art. 5º, II, segundo a qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

A norma extraída a partir da leitura desse dispositivo passou a ser chamada, especialmente pela doutrina tributária, de legalidade genérica em contraposição a uma outra norma, construída a partir do art. 150, I, da CF, tomada como legalidade tributária. Essa diferenciação é bastante difundida na doutrina brasileira, sendo amplamente majoritária (CARRAZZA, 2019, p. 204-208), mesmo na vigência da Constituição anterior (MARTINS, 191, p. 325-364).

⁷ “Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”

A partir dessa diferenciação, tem-se a afirmação de que deveres só podem ser criados em virtude de lei, havendo, no entanto, divergências acerca do que se deve entender por lei, dos elementos que devem estar inseridos na própria lei para fins de prescrição e interpretação dos deveres, o que, como se verá, não é definido em vista de uma opção voluntarista do intérprete, mas na dependência do que prescreve o próprio direito positivo.

Assim, não existem discussões relevantes acerca da conclusão de que, no direito brasileiro, por força do art. 5º, II, da CF, qualquer dever jurídico tem de ser sempre criado, em alguma medida, em virtude de lei, sendo certo, portanto, que a construção de qualquer norma jurídica prescritiva de um *dever jurídico* será sempre iniciada pela lei. Isso, no entanto, não endereça uma discussão subjacente altamente relevante acerca do nível de densidade normativa exigido da lei. Esse artigo defende que a resposta correta só pode ser dada em vista da matéria que está sendo regulada, tendo em vista que a Constituição possui exigências distintas acerca da reserva legal em vista das matérias reguladas.

Nesse preciso ponto entra em cena a discussão acerca da possibilidade ou não de delegações legislativa (o que tangencia o tema da possibilidade de o legislador se utilizar de conceitos indeterminados ou cláusulas gerais), como se verá a seguir.

Em matéria tributária, diferentemente do desenho constitucional da legalidade tributária pensado e previsto na Constituição de outros países, no Brasil há expressa determinação de que os tributos sejam *estabelecidos* em lei, e não meramente previstos pela lei ou baseados na lei, tudo conforme o art. 150, I, da Constituição, cuja redação é a seguinte: “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”.

A interpretação desse dispositivo não pode deixar de atribuir importância ao fato de que outro dispositivo constitucional, o art. 5º, II, já determina que “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”. Assim, se já havia uma regra impondo, de modo genérico, a necessidade de lei para fins de instituição de deveres em geral, é de se cogitar se existe uma razão jurídica para que o texto constitucional tenha, para fins especificamente de instituição de tributos, previsto um dispositivo especial e com redação direcionada no sentido de que o próprio tributo seja ele *estabelecido* em lei, enquanto os deveres em geral podem ser simplesmente prescritos *em virtude* de lei.

Uma primeira postura interpretativa possível diante dessa dualidade de dispositivos acerca da legalidade é simplesmente negar a esta qualquer relevância. A existência dos dois

dispositivos acima indicadas seria apenas uma *redundância* (CARVALHO, 2013, p. 189-190).

Essa interpretação, no entanto, não é a mais aderente à Constituição, tendo em vista ao menos dois blocos de razões.

Primeiro, a notória distinção das redações dos dois dispositivos não pode ser ignorada pelo intérprete. Existem cargas semânticas absolutamente diversas nestes. Cada palavra importa na interpretação dos dispositivos legais, pelo que uma coisa é informar que um dever só pode ser prescrito *em virtude* de lei e outra é determinar que o tributo só pode ser exigido ou aumentado se houver lei *que o estabeleça*, no sentido de criá-lo. Assim, ainda que esse argumento não seja suficiente à demonstração da existência de diferenças entre as duas regras, ele é ao menos um indicativo importante disso.

Depois, em vista de uma necessária análise *cotextual* da Constituição para a construção da correta interpretação dessa norma (LAPORTA, 2007, p. 183), afinal, como lembra GRAU (2021, p. 86) em famosa passagem, “*não se interpreta o direito em tiras*”.

Assim, retomando ideias lançadas no início desse artigo, é preciso compreender que no Estado Fiscal a tributação depende do bom desempenho das atividades econômicas dos contribuintes, cabendo ao Estado preservar o mercado com a criação de regras estáveis e inteligíveis. A tributação gera efeitos relevantes sobre o direito de propriedade e de liberdade, estando submetida ao consentimento (instrumentalizado via lei) dos contribuintes. Além disso, o princípio do Estado de Direito promove a necessária repartição de funções aos Poderes da República como forma de controle do poder estatal, razão pela qual não há dúvida de que esse fim é mais eficazmente promovido quando a edição de normas gerais e abstratas é feita pelo Poder Legislativo, e não o Poder Executivo.

Por fim, uma avaliação holística do Sistema Constitucional Tributário prescrito pela Constituição demonstra que a reserva absoluta de lei para fins de criação e majoração de tributos é a interpretação mais correta. Afinal, diversamente do que ocorreu na regulação de outras matérias, em direito tributário a atribuição de competência foi minudente, bastando lembrar que mesmo a lei ordinária, quando da criação e majoração de tributos, além de respeitar a Constituição, terá ainda de guardar compatibilidade com as leis complementares em matéria tributária. O Sistema Constitucional Tributário é tão exigente que, em muitos casos, mesmo diante de lei ordinária do ente competente, se não houver a edição de lei complementar, a tributação simplesmente não é possível, como já reconheceu o STF⁸. Em

⁸ RE nº 851.108, Rel. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 01/03/2021.

adição, vale lembrar que o Sistema Constitucional Tributário possui ainda dois dispositivos específicos que permitem contextualmente a leitura do art. 150, I, como uma norma que impõe reserva absoluta de lei para fins de instituição e majoração de tributos. O art. 153, § 1º, determina que as alíquotas, e apenas as alíquotas, de quatro impostos podem ser alteradas por ato de Poder Executivo⁹, mas desde que atendidas as condições e os limites fixados em lei. Não é o momento de se discutir a liberdade que o legislador ordinário tem para definir as mencionadas *condições* (BOMFIM, 2015, p. 154-158 e 250-254), mas, antes, constatar que o dispositivo só faria sentido no contexto de reserva absoluta de lei para a instituição ou majoração de tributos. Em um contexto diverso, em que houvesse reserva relativa de lei, com a possibilidade de delegações legislativas, o dispositivo simplesmente não faria sentido, já que não seriam apenas esses os impostos que poderiam ter alíquotas alteradas por ato de Poder Executivo, mas todo e qualquer imposto, desde que assim fosse permitido pela lei. O outro dispositivo mencionado é o art. 62, § 2º, da CF, segundo o qual “*medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada*”. Não é o escopo deste artigo discutir se as medidas provisórias podem ou não ser instrumentos primários para a criação de tributos. O que se pretende demonstrar é que, mesmo diante da instituição ou majoração de impostos por instrumento normativo que tem força de lei, ainda assim, no Brasil, essa instituição ou majoração só pode produzir efeitos depois que a medida provisória é convertida em lei. Diante desse cenário, também por isso não faz sentido pensar em reserva relativa de lei para fins de instituição ou majoração de tributos.

Por todo o exposto, a doutrina tem interpretado largamente que o art. 150, I, da CF encerra uma regra (a chamada *regra da estrita legalidade tributária*) que exige que todos os elementos necessários para fins de instituição ou majoração de tributos sejam previstos em lei (CARRAZZA, 2019, p. 208-215). O STF, neste ponto, possui inúmeros precedentes¹⁰, demonstrando que o Tribunal, por muito tempo, largamente e sem vacilo, endossou a

⁹ A Constituição foi alterada pela EC nº 33/01, estabelecendo duas novas possibilidades de alteração de alíquotas por ato do Poder Executivo. O art. 155, § 4º, “c”, CF permite a redução e o restabelecimento das alíquotas do ICMS incidente sobre combustíveis e lubrificantes definidos em lei complementar e o art. 177, § 4º, I, “b”, CF permite a redução e restabelecimento de alíquota da CIDE relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível.

¹⁰ O Tribunal impediu delegações para revogação de benefícios fiscais (STF, RE nº 250.288, Rel. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 12/12/2001); modificações de base de cálculo por ato infralegal (STF, RMS nº 25.476, Rel. Luiz Fux, Rel. para Acórdão: Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013); modificações de alíquota por ato infralegal (STF, RE nº 76.114, Rel. Antonio Nader, Primeira Turma, julgado em 29/04/1981); concessão de isenção, de redução de base de cálculo e de crédito presumido por ato infralegal (STF, ADI nº 1.296 MC, Rel. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 14/06/1995).

interpretação de que a regra da legalidade tributária estrita impõe que a lei seja o instrumento de criação dos tributos, sendo, então, responsável por estabelecer todos os elementos da regra-matriz de incidência tributária (critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo) (CARVALHO, 2021, p. 267 e ss.).

O próprio CTN, em seu art. 97, explicita esse sentido da estrita legalidade tributária, prevendo, de modo minudente, os elementos da regra-matriz de incidência tributária que só podem ser previstos em lei, afastando-se, portanto, a possibilidade de delegação legislativa.

Além disso, a legalidade tributária tem uma outra dimensão normativa, funcionando também como um *princípio* (ÁVILA, 2012, p. 376-377). Trata-se do princípio da determinabilidade conceitual (também referido na doutrina como *princípio da tipicidade tributária* (XAVIER, 1978, p. 70 e ss.). Nesse sentido, a legalidade impõe, na máxima medida possível, de acordo com as condições fáticas e jurídicas do caso concreto, a não utilização de conceitos indeterminados e cláusulas gerais no estabelecimento das hipóteses normativas das normas instituidoras de tributos.

Em resumo, são muitos os fundamentos que conduzem à interpretação de uma legalidade estrita no Brasil, sem a possibilidade de delegações legislativas de toda ordem. Como desde o início desse artigo foi dito, esse entendimento tem sido desafiado por decisões recentes do STF, o que provoca a necessidade de uma avaliação detida do assunto. A abordagem será feita, primeiro, com relação à regra da estrita legalidade tributária e a impossibilidade de delegações legislativas e, depois, com relação ao princípio da determinabilidade conceitual.

5.1 REGRA DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E DELEGAÇÃO LEGISLATIVA

De modo singelo, delegação legislativa significa atribuir competência normativa, originalmente detida pelo Poder Legislativo, para outros Poderes. Essa atribuição de competência pode se dar de modo expresse, quando a lei é clara em atribuir competência para a regulação de determinada matéria para o Poder Executivo (chamada de *delegação em sentido estrito*), ou pode se dar de maneira velada ou indireta pela utilização na lei de conceitos indeterminados (quando a instância decisória deixa de ser o Poder Legislativo e passa, na dependência do caso, para o Poder Judiciário ou para o Poder Executivo). Assim, em certo sentido, a utilização pelo legislador de conceitos indeterminados não deixa de ser também uma forma de delegação legislativa.

A delegação legislativa, tomada em ambos os sentidos, é vedada em matéria tributária, como defende a doutrina majoritária sobre o tema (ÁVILA, 2012, P. 363-364) e era assente na jurisprudência do STF até a edição de precedentes relevantes que indicam uma *ruptura* com essa concepção da legalidade tributária. De agora em diante, serão apresentados os fundamentos constitucionais que demonstram a impossibilidade de delegação legislativa em matéria tributária e, ainda, as razões pelas quais os fundamentos utilizados pelos novos precedentes do STF são equivocados.

A avaliação da possibilidade ou não de delegações legislativas depende fundamentalmente do direito positivo de cada país e, como se verá, das matérias legisladas. Não há dúvida, no entanto, que se o princípio do Estado de Direito, como se viu, demanda o *império da lei e a tripartição dos poderes*, o reconhecimento de delegações legislativas é um instrumento de concretizar menos esse princípio, com concentração no Poder Executivo das competências de legislar e executar o direito. Vale lembrar a advertência de RAZ (2011, P. 222): *a conformidade com o Estado de Direito é uma questão de grau*.

Cada ordenamento jurídico opta por um arranjo próprio, não havendo um arquétipo universal que tem de ser seguido para fins de definição da possibilidade ou não de delegações legislativa ou do próprio estabelecimento da competência de cada Poder para fins de prescrição de normas gerais e abstratas. Esses arranjos, como se disse acima, podem ser mais ou menos aderentes ao princípio do Estado de Direito, mas dependem fundamentalmente de uma decisão de cada ordenamento.

Apenas para que se tenham exemplos de modelos peculiares, na França, a competência normativa é compartilhada entre o Poder Executivo e o Poder Legislativo (BOUVIER, 2010, P. 728), havendo expressa previsão para a edição de regulamentos autônomos. A Constituição francesa prevê algumas matérias que devem ser normatizadas por meio de lei, determinado que todas as demais são de competência do regulamento¹¹, falando-se, então, em *reserva regulamentar* em contraposição à *reserva legal*. Além disso, há expressa autorização constitucional para que mesmo as matérias alçadas à reserva de lei possam ser objeto de delegação legislativa¹². Na Itália, há reserva de lei em matéria tributária, mas esta é

¹¹ Cf. o art. 37 da Constituição francesa: “Art. 37. Assuntos diferentes dos que estão no âmbito da lei têm um caráter regulamentar”. (tradução livre). No original: “Les matières autres que celles qui sont du domaine de la loi ont un caractère réglementaire”.

¹² Cf. o art. 38 da Constituição francesa: “O Governo pode, para a execução do seu programa, pedir ao Parlamento autorização para tomar com base em portarias, durante um prazo limitado, medidas que estão normalmente no âmbito da lei”. (tradução livre). No original: “Le Gouvernement peut, pour l'exécution de son programme, demander au Parlement l'autorisation de prendre par ordonnances, pendant un délai limité, des mesures qui sont normalement du domaine de la loi”.

considerada relativa, havendo ampla margem de atuação do regulamento. O fundamento para este entendimento nasce do formato de redação do dispositivo constitucional que prevê a legalidade tributária naquele país. Nos termos do art. 23 da Constituição italiana, “*nenhuma prestação pessoal ou patrimonial pode ser imposta senão com base em lei*”. Segundo TESAURO (2011, P. 15), “*a reserva do art. 23 da Constituição é uma reserva relativa. É requisitada de fato apenas uma ‘base’ legislativa*”.

Essa decisão passa naturalmente por uma discussão acerca da capacidade ou não de o Poder Legislativo, por meio da edição de lei, responder, de modo eficiente e acurado, às exigências impostas pela sociedade. Argumenta-se que o mundo atual demanda alterações normativas mais ágeis e mais técnicas e que o Poder Legislativo não tem capacidade de cumprir esse papel, seja por ausência de conhecimento técnico sobre a matéria legislada (BRITO, 2018, P. 58-87), seja porque decisões difíceis, mas necessárias, deixam de ser tomadas pelo receio dos parlamentares de serem questionados pela opinião pública. A concessão de competência normativa para órgãos técnicos, muitas vezes com dirigentes com mandato próprio e independência política, passa a ser defendida como um imperativo do novo formato de Estado (SUNSTEIN e VERMEULE, 2021). A discussão acerca da possibilidade ou não de delegações legislativas não é nova, dentro e fora do país, especialmente no âmbito do direito administrativo. De um lado, formou-se uma *doutrina da não-delegação* (BANDEIRA DE MELLO, 2019, p. 347-378), centrada na preocupação de que o Poder Executivo abusasse de sua delegação, sustentando, em síntese, que a delegação, com transferência de competência do Poder Legislativo para o Poder Executivo, é uma ofensa ao Estado de Direito, afetando o princípio da tripartição dos poderes, por via de atribuição de excessivo poder discricionário aos delegados e ausência de atribuição de responsabilidade política a quem deveria tomar as decisões políticas finais (os Parlamentares) (SCHOENBROD, 2003). Do outro lado, existem trabalhos recentes voltados à contestação frontal da doutrina da não-delegação (CYRINO e NUNES, 2017) ou voltados ao encontro, via a adoção da teoria da segunda melhor opção (*second-best*), uma espécie de meio-termo (SUNSTEIN e VERMEULE, 2021, p. 19).

Esse texto não questiona a possibilidade de que este raciocínio esteja correto em determinados contextos, mas defende firmemente que esses argumentos não sejam levados em conta para fins de bem interpretar a atual Constituição. O objetivo aqui não é emitir uma opinião de como a Constituição deveria ter prescrito esse tema, mas, antes e tão somente, avaliar como o tema foi prescrito. Se, depois, fundamentos relevantes vierem a ser levantados demonstrando a não conveniência do atual regime constitucional, que alterações sejam

propostas, mas sempre mediante uma alteração legislativa que demonstre a reunião de consenso, nunca mediante interpretações voluntaristas da Constituição, especialmente quando depõem contra os sentidos possíveis que podem ser extraídos do texto constitucional.

Existem razões jurídicas relevantes para uma defesa da impossibilidade de delegação legislativa no âmbito do direito brasileiro. O primeiro argumento é construído em torno do princípio da tripartição dos poderes. Como se viu, trata-se de norma jurídica de grande importância e que tem por objetivo equalizar, em um regime democrático, o próprio exercício do poder. A previsão de três poderes, harmônicos e independentes, termina funcionando com um potente instrumento de limitação de arbítrios, especialmente porque impedem que autoridades de ocasião sejam capazes de, isoladamente, exercer sem limites ou controles o poder. Assim, não é compatível com a própria ideia de tripartição dos poderes que o Poder Legislativo por meio de simples edição de lei ordinária possa simplesmente delegar a outros Poderes da República funções que lhe foram atribuídas pela própria Constituição. Como defende ÁVILA (2012, p. 130), “o Poder Legislativo não pode abrir mão de sua responsabilidade”. Essa ideia conduziria, acrescente-se, ao final e à cabo, em uma forma sub-reptícia de *fraude à Constituição*.

Além disso, a própria previsão na Constituição da figura da *lei delegada* demonstra que a delegação legislativa é algo que foi considerado de modo claro pelo legislador constitucional, pelo que este indicou as matérias em que essa delegação foi vedada e todo o procedimento necessário para que uma lei em sentido formal fosse delegada, pelo que seria absolutamente incoerente a conclusão de que, nesse cenário, a delegação fosse possível simplesmente em vista da previsão dessa competência em lei ordinária.

Por fim, o art. 84, IV, da Constituição é claro em atribuir competência executiva aos regulamentos, pelo que os chamados *regulamentos autônomos*, salvo exceções previstas no próprio art. 84, CF, simplesmente não possuem previsão na Constituição.

Se diante do art. 5º, II, CF, a delegação legislativa já é amplamente questionada, em matéria tributária, por conta da regra da legalidade estrita construída a partir do art. 150, I, CF, e do art. 97 do CTN, sua impossibilidade é evidente.

Assim, reconhecida uma dimensão específica da legalidade em matéria tributária, construindo-se a regra da legalidade tributária estrita, a delegação legislativa de elementos essenciais para a criação ou majoração de tributos é simplesmente vedada. Os elementos essenciais necessários para a instituição de tributos, o que pressupõe a regulação do antecedente normativo (seu critério material, temporal e espacial) e do consequente normativo (critério pessoal e critério quantitativo, via definição de base de cálculo e alíquota) só podem

ser instituídos por lei em sentido estrito, sem qualquer possibilidade de delegação dessa competência ao regulamento. Essa exigência é prescrita no ordenamento jurídico brasileiro por meio de uma regra constitucional que, como tal, não pode ser sopesada, flexibilizada, afastada de acordo com o caso concreto.

Apesar de todos esses argumentos, o STF em recentes precedentes tem se manifestado em sentido diverso¹³. Rompendo uma longa tradição jurisprudencial, o Tribunal tem defendido a ideia de uma legalidade *suficiente* em matéria tributária, que permitiria delegações legislativas, desde que a lei detivesse critérios razoáveis como, por exemplo, o estabelecimento de um limite máximo, um *teto*, no caso de delegação para a fixação de alíquotas¹⁴. São dois os principais argumentos para tanto: seria necessária a adoção de um modelo *casuístico* de legalidade em vista das diferentes espécies tributárias¹⁵ e o caráter extrafiscal de alguns tributos justificaria a flexibilização da legalidade. Ambos os argumentos estão equivocados, sendo enfrentados a seguir.

No RE nº 1.043.313, já referido, o Tribunal assentiu com a delegação legislativa prescrita pela lei e que prorrogava ao Poder Executivo a redução ou restabelecimento de alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras das empresas submetidas ao regime não-cumulativo dessas contribuições. Para tanto, o Tribunal sustentou com base em doutrina espanhola a possibilidade de interpretação da legalidade de modo diverso em vista das diferentes espécies tributárias, já que estas ostentariam diferenças no que se chamou de “*carga de coatividade*” ou “*grau de coatividade*”, firme na ideia de que tributos retributivos ou sinalagmáticos demandariam menos atuação do legislador porque ligados “*a uma atuação estatal a favor do contribuinte*”, enquanto nos impostos o chamado *grau de coatividade* seria mais relevante tendo em vista que seria “*menor a aceitação do contribuinte quanto ao pagamento dessa exação*” (p. 15).

Esse tipo de fundamentação possui uma série de problemas, a começar pela falta de qualquer indicativo probatório de que os contribuintes, no Brasil, têm uma maior resistência ao pagamento de impostos em detrimento de contribuições sociais. A premissa é simplesmente presumida e tomada como *fundamento óbvio* (BECKER, 2002, p. 11), sem qualquer preocupação de demonstração de sua correção.

¹³ STF, ADI nº 5.277, Rel. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2020; e STF, RE nº 1.043.313, Rel. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2020.

¹⁴ STF, ADI nº 4.697, Rel. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/2016.

¹⁵ Nesse sentido, o Tribunal consignou recentemente que “*a observância do princípio da legalidade tributária é verificada de acordo com cada espécie tributária e à luz de cada caso concreto...*”. Cf. STF, RE nº 1.043.313, Rel. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2020.

Depois, a decisão adota uma concepção equivocada de *coatividade*, tomando-a como *aceitação do contribuinte quanto ao pagamento da exação*, o que é criticável, ao menos por duas razões. Primeiro porque transporta para dentro da interpretação do direito elementos vinculados à chamada *eficácia social* da norma (CARVALHO, 2021, p.88), como se o cumprimento ou não de determinadas prescrições impostas pelo direito pudessem impactar a própria interpretação do direito posto. Depois, porque esse sentido de coatividade (coatividade como elemento vinculado ao pagamento do tributo) é absolutamente distinto da ideia de coatividade como elemento essencial para a construção do conceito de tributo e da relação jurídica tributária (coatividade vinculada à ausência do elemento volitivo para fins de formação da obrigação tributária) (SCHOUERI, 2021, p. 158).

O precedente se refere à coatividade a partir da doutrina espanhola, mas deixa de traduzir o termo que, em português, seria mais bem referido como *grau de compulsoriedade*. Enquanto o direito espanhol se refere ao tributo como “*prestación patrimonial coactiva*”, advindo daí toda a discussão sobre a *coatividade* dos tributos, no Brasil, o tributo é “*prestação pecuniária compulsória*”, pelo que seria mais adequado ao direito positivo e à dogmática brasileira o uso da expressão *grau de compulsoriedade*.

A ideia de coatividade (ou compulsoriedade), como nota qualificadora das relações tributárias, não está associada ao pagamento do tributo, já que, nesse sentido (de coatividade do pagamento), todas as obrigações, tributárias e não-tributárias, são *coativas* ou, caso se queira, *compulsórias*. A correta compreensão do tema passa pela constatação de que os tributos, nos termos do art. 3º do CTN, são prestações pecuniárias *compulsórias*, o que significa que estes possuem como nota distintiva o fato de que são devidos em vista do surgimento de uma obrigação tributária nascida de um ato que não está associado à vontade do contribuinte, sendo, por isso e, nesse sentido, uma prestação compulsória (ou coativa).

Vale mencionar que esta mesma ideia é largamente defendida pela doutrina espanhola que, de modo bastante direto, rechaça uma associação de coatividade com necessidade ou não de pagamento ou com a *aceitação* do contribuinte com o pagamento de dado tributo (NOVOA, 2012, p. 154).

Vale notar, ainda, que o Tribunal Constitucional da Espanha, diversamente do que sinaliza o precedente do STF, não toma o *grau de coatividade* dos tributos como algo vinculado ao pagamento ou a aceitação do contribuinte quanto ao pagamento dos tributos, construindo a ideia de coatividade em contraposição à noção de vontade¹⁶. As manifestações

¹⁶ A decisão paradigmática sobre o tema na Espanha é a *Sentencia* nº 185, de 1995. Nesse precedente, assim se manifestou a Corte Constitucional: “*La imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo*, Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 23, N. 3, p. 983-1013, Set.-Dez. 2022. 1003

daquele Tribunal sobre o tema estão focadas no critério material da hipótese de incidência (no *supuesto de hecho*) de cada um dos tributos, diferenciando-se, assim, os tributos cujos fatos geradores seriam absolutamente desassociados da vontade dos contribuintes (os impostos, por exemplo), daqueles outros cujos fatos geradores, por envolverem uma contraprestação do Estado tomada voluntariamente pelos contribuintes (algumas espécies de taxas, por exemplo), demonstrariam, ainda que indiretamente, algum grau de vontade do contribuinte no surgimento da obrigação tributária (afinal, para usar o racional do Tribunal Espanhol, nesses casos, o contribuinte só utiliza o serviço público ensejador da taxa se assim desejar)¹⁷. Ainda assim, o Tribunal espanhol tem o cuidado de consignar que mesmo as taxas serão tomadas como coativas quando instituídas sobre serviços públicos de utilização compulsória, quando o bem, a atividade ou o serviço demandado é objetivamente indispensável para satisfazer necessidade da vida pessoal ou social do contribuinte e, ainda, as taxas cobradas pela prestação de serviço público prestado pelo Estado, nas hipóteses em que este detenha monopólio, de fato ou de direito (NOVOA, 2012, p. 174).

Aqui, aliás, vale consignar que, levando-se em consideração apenas o critério de classificação dos tributos com base no binômio *fato gerador / base de cálculo*, as contribuições sociais para a seguridade social têm natureza de *impostos*, diferenciando-se, apenas em vista de terem suas receitas afetadas ao custeio da seguridade social (BARRETO, 2020, p. 96). Como se percebe, o argumento simplesmente não se sustenta. Quando da prescrição da legalidade tributária, a Constituição faz uso da palavra *tributo*, sem qualquer diferenciação acerca das espécies tributárias. Os *tributos*, todos eles, no Brasil, estão submetidos à legalidade estrita, sem que subespecificações ou subregimes não previstos na Constituição possam ser criados, especialmente quando envoltos em argumentos frágeis como acima terminou sendo demonstrado.

Do mesmo modo, a legalidade não deve ser interpretada de modo diverso em vista da presença de funções extrafiscais a serem exercidas por determinadas normas tributárias.

Se o instrumento de intervenção utilizado pelo Estado foi o tributo, este deve respeitar todo o regime jurídico constitucional tributário, inclusive, no que se refere à legalidade. Não é

el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley". Cf. Tribunal Constitucional da Espanha, Sentencia nº 185, de 14 de dezembro de 1995.

¹⁷ *"Lo decisivo a la hora de dilucidar si una prestación patrimonial es coactivamente impuesta radica en averiguar si el supuesto de hecho que da lugar a la obligación ha sido o no realizado de forma libre y espontánea por el sujeto obligado y si en el origen de la constitución de la obligación ha concurrido también su libre voluntad al solicitar el bien de dominio público, el servicio o la actuación administrativa de cuya realización surge dicha obligación"* (Tribunal Constitucional da Espanha, Sentencia nº 185, de 14 de dezembro de 1995).

a necessidade do Estado que formata o regime jurídico do instrumento que este pretende manejar. O raciocínio é precisamente o contrário. O Estado deve reconhecer nas limitações do instrumento, impostas por seu regime jurídico, a necessidade de intervenção por outros caminhos. Se o tributo, em vista de seu regime, é instrumento ineficiente à intervenção, que esta seja feita de outra forma, via a regulação da matéria por normas diretivas, mas nunca permitindo uma indevida desnaturação do próprio regime constitucional tributário (BOMFIM, 2015, P. 153).

5.2 PRINCÍPIO DA DETERMINABILIDADE CONCEITUAL

Como se viu, a regra da estrita legalidade tributária, construída a partir da Constituição, exige muito mais do a simples previsão genérica dos tributos em lei, impondo que todos os elementos essenciais para a própria instituição destes estejam detidamente previstos em lei formal, sem a possibilidade de delegações legislativas. Mas, além dessa dimensão normativa de regra, a legalidade também é interpretada com um princípio jurídico, construído, portanto, como um mandamento que orienta que haja, em máxima medida possível, a perseguição da finalidade de determinabilidade conceitual pela lei tributária (essa dimensão da legalidade é também referida como *princípio da tipicidade tributária* (XAVIER, 1978, p. 70 e ss.) ou *princípio da determinação fática* (ÁVILA, 2012, p. 130).

O tema da legalidade, em especial da necessidade de determinabilidade conceitual dos termos empregados pela lei – via uma eliminação ou tentativa de eliminação da indeterminação da linguagem empregada – é transversal, inclusive, ao reconhecimento ou não de um Estado de Direito, já que a adoção de uma postura cética exacerbada acerca da possibilidade de eliminação da indeterminação dos termos empregados pela lei pode conduzir à conclusões que chegam a refutar a própria possibilidade de um Estado de Direito.

Assim, a discussão acerca do conteúdo jurídico da norma da legalidade (e, em especial da legalidade tributária) é também uma questão de interpretação jurídica e da tomada de posição por parte do intérprete acerca da própria existência de normas jurídicas como instrumentos de regulação das condutas humanas.

Assim, partindo da premissa de que as normas existem e cumprem sua função de regulação das condutas humanas, as pessoas precisam ser capazes de apreender seu conteúdo (ÁVILA, 2014, p. 335). Seu conteúdo tem de ser inteligível e, em alguma medida, extraível dos enunciados legais, pelo que os juízes não estão autorizados a construir livremente as normas jurídicas como bem lhe pareçam justo ou razoável. Um pensamento diverso, sobre ser

absolutamente contrário à ideia de tripartição dos poderes (e de todas as suas implicações, especialmente a ideia da existência de um Parlamento com representatividade democrática e um Judiciário pensado para ser um poder técnico com funções contramajoritárias), conduziria a uma problemática visão realista do direito, com a falência da lei como veículo capaz de introduzir normas jurídicas para fins de regulação de condutas humanas (LAPORTA, 2007, p. 178-179). Afinal, se, em uma postura cética radical, defende-se que os enunciados normativos de nada valem, havendo a livre possibilidade de construção de normas jurídicas por parte do intérprete, a legalidade fica esvaziada.

É claro que a lei, para fins de prescrição de comportamentos humanos, se utilizará de palavras e essas mesmas palavras, em maior ou menor grau, serão tomadas para fins de interpretação com os seus inatos ruídos ou problemas de ambiguidade e vagueza (ROSS, 2007, p. 143). Além disso, a interpretação dependerá, ainda, do contexto, da finalidade da prescrição e do direito positivo específico.

Alguma indeterminação é inerente ao direito. Como lembra HART (2001, p. 139), as situações de fato não esperam pelo aplicador da norma já etiquetadas como casos de aplicação e casos de não-aplicação. De todo modo, ainda que se reconheça a impossibilidade de fuga completa dessas fontes de equivocidade na interpretação dos enunciados legais, especialmente pelo reconhecimento de que o direito se manifesta como linguagem (FERRAZ JÚNIOR, 2006, p. 5-10), não se pode perder de vista as seguintes três ressalvas.

Primeiro, nem toda interpretação é possível de ser feita, mesmo diante de enunciados construídos com palavras vagas e ambíguas (GUASTINI, 2021, p. 61). Mesmo diante de uma linguagem ambígua ou vaga, existem limites à interpretação. A indeterminação existe, mas ela não está presente sempre e em todos os casos. Depois, as indeterminações podem ser diminuídas pela utilização de processos argumentativos (ÁVILA, 2014, p. 184 e 344-346). O contexto, nesse caso, será de absoluta importância. Por fim, essas indeterminações podem de maior ou menor grau em vista da decisão do legislador no emprego da linguagem prescritiva do enunciado.

Como destaca CARRIÓ, (1979, p. 32), há um uso *deliberado* de palavras ou expressões ensejadoras de indeterminação pelo legislador, não havendo dúvidas de que este pode optar, em vista das matérias e das necessidades prementes na regulação, em prescrever as condutas mediante o emprego de conceitos indeterminados, tipos ou cláusulas gerais, o que fatalmente gerará muito maior competência para o aplicador da norma, que terá a possibilidade de *“moldar regras adaptadas às suas necessidades especiais”* (HART, 2001, p. 144) ou mediante o emprego de conceitos determinados, quando as possibilidades

interpretativas ficam mais restritas. É por isso que se fez referência em passagem anterior ao fato de que, em certo sentido, quando a lei emprega conceitos indeterminados há *delegação legislativa*, ainda que velada.

Como sagazmente sustenta SCHAUER (2012, p. 194), essa escolha do legislador é uma decisão de alocação de competência decisória no presente ou no futuro. Quando a decisão do legislador é pela utilização de conceitos tendencialmente mais determinados, há uma antecipação abstrata e geral da situação que se pretende regular (no presente), com a indicação das consequências correlatas. Quem se enquadra na situação descrita na norma, deve se submeter às consequências, sem a possibilidade de avaliações particularistas. Diversamente, o uso de conceitos indeterminados (o autor usa a palavra *standards*) prorroga a tomada de decisão de aplicação da norma para o futuro, na dependência das particularidades do caso concreto. Os dois caminhos podem ser adotados em determinados contextos, mas eles possuem prós e contras que devem ser ponderados. No caso dos conceitos determinados, haverá maior segurança jurídica, maior vinculação do aplicador da norma à lei e maior previsibilidade, mas haverá também mais casos extremos em que a aplicação da norma, considerada a situação concreta, pode gerar *experiências recalcitrantes*. O uso de conceitos indeterminados, por outro lado, permite ampla liberdade ao aplicador da norma, que poderá avaliar, no futuro, as peculiaridades do caso concreto. Isso, no entanto, gera menos segurança jurídica, menos vinculação do aplicador da norma à lei e menos previsibilidade (SCHAUER, 2012, p. 195).

O que se discute é se no direito tributário brasileiro, e para fins de instituição e criação de tributos, o uso de conceitos indeterminados é possível ou se, em sentido absolutamente contrário, a Constituição impõe que o legislador se utilize, na máxima medida, de conceitos determinados quando da prescrição de regras instituidoras de tributos.

De modo bastante objetivo, a interpretação que deve prevalecer é no sentido de existência do chamado *princípio da determinabilidade conceitual*. Esse princípio é construído a partir de todos os dispositivos constitucionais comentados ao longo do presente texto e, ainda, em vista da necessidade de preservação de segurança jurídica no direito tributário. Como afirma DERZI (1988, p. 104 e 191), “à proporção que cresce a necessidade de segurança jurídica, fecha-se a tipologia em classificação, o tipo, em conceito”.

Nesse ponto, vale consignar que essa ideia não conduz à defesa de que apenas conceitos absolutamente determinados podem ser utilizados pela lei tributária¹⁸. Em qualquer caso, haverá algum grau de indeterminação na linguagem jurídica, o que não significa dizer que todas as indeterminações são equivalentes. Como adverte corretamente ÁVILA (2012, p. 130), “*é impossível para a linguagem do Direito assegurar uma predeterminação absoluta*”, razão pela qual não se deve esperar que os enunciados prescrevam sentidos *absolutamente determinados*, mas, outro lado, é de se esperar, e o direito positivo brasileiro assim impõe em matéria tributária, que o legislador esteja adstrito a utilizar conceitos os mais determinados possíveis para fins de criação de tributos, evitando que seja prorrogado ao aplicador da norma um alto grau de competência para fins de concretização da aplicação do direito.

O reconhecimento de que o direito se manifesta como linguagem e que essa linguagem é apreendida como uma *textura aberta* não conduz, de modo automático, à uma espécie de teoria *cética radical* da interpretação jurídica. Não há dúvida de que normas e enunciados são coisas distintas, não há dúvida que o intérprete não simplesmente *descobre* a norma jurídica que estaria escondida nos enunciados, realizando em alguma medida uma atividade *adscritiva* (GUASTINI, 2021, p. 41), e não meramente *descritiva*, mas, por outro, não deveria haver dúvida de que o intérprete encontra limites à sua interpretação nos próprios enunciados (LAPORTA, 2007, p. 182 e 188), o que inclui, como se viu, os demais enunciados legais que formam o contexto (ou *cotexto*) normativo. Não deveria haver dúvida também que o direito positivo, em vista da matéria regulada, pode também ser interpretado no sentido de exigir maior precisão da linguagem pela lei, evitando a prorrogação da competência decisória aos demais Poderes constituídos, sendo isto que justamente acontece com o direito tributário brasileiro.

Ostentando dimensão de princípio, a determinabilidade conceitual impõe a realização de um fim, pelo que, em determinados contextos, o uso de conceitos indeterminados poderá até mesmo ser admitido pela via da ponderação, mas a medida terá naturalmente de passar pelos testes de adequação, necessidade e, ainda, da proporcionalidade em sentido estrito. Só em casos extremos, a indeterminação é aceita em matéria tributária.

Por isso, se a lei tributária se utilizar de conceitos indeterminados para fins de criação de tributos ou sua majoração, impedindo que os contribuintes, de modo antecipado e seguro, possam prever, determinar e mensurar seus tributos, esta lei, a não ser que tenha passado por

¹⁸ Mesmo um autor como Alberto Xavier, que sustenta a “*exigência de uma absoluta determinação...*”, entende, em última análise, que “*não existem conceitos absoluta e rigorosamente determinados*”. Cf. XAVIER, 1978, p. 95-97.

um juízo de ponderação e justificação específica, será inconstitucional, por ofensa ao princípio da determinabilidade conceitual em matéria tributária.

CONCLUSÃO

Ao final deste trabalho, podem ser enunciadas as seguintes conclusões:

1. A legalidade tributária está sofrendo um processo de modificação sistemática e essa mudança não está sendo feita pelo Parlamento, mas a partir de decisões judiciais voluntaristas e que terminam sendo baseadas em uma doutrina que não reflete a melhor interpretação do direito, o que pode acarretar problemas absolutamente relevantes para fins de higidez do Sistema Constitucional Tributário, com relevantes efeitos na segurança jurídica dos contribuintes.

2. A Constituição veda a delegação legislativa para fins de instituição ou majoração de tributos, não sendo possível, em vista da regra constitucional da legalidade estrita, que decretos do Poder Executivo sejam utilizados, fora das exceções expressamente previstas pela Constituição, para estabelecer, ainda que dentro de parâmetros legais, elementos essenciais da regra-matriz de incidência dos tributos.

A legalidade tributária possui uma dimensão de *princípio*, impondo que a determinabilidade conceitual seja um fim a ser buscado em sua máxima medida. Assim, a lei tributária deve se utilizar de conceitos jurídicos determinados, de tal modo que o contribuinte possa prever, determinar e mensurar seus tributos, organizando e programando sua atividade econômica e sua vida.

Se o poder de tributar pode afetar a liberdade, e a essa altura da história não parece haver dúvida da veracidade da afirmação, abrir mão da lei como o instrumento que deve estabelecer todos os elementos necessários à instituição ou majoração de tributos ou abrir mão da exigência de que a lei tributária deve conter linguagem que, em máxima medida, seja determinada parece ser um grave erro, especialmente se essa renúncia não está sendo feita pelo Parlamento, mas apenas mediante uma interpretação voluntarista da Constituição.

REFERÊNCIAS

ARISTÓTELES. *Política*. Tradução de António Campelo Amaral e Carlos Gomes. Lisboa: Vega, 1998.

ÁVILA, Humberto. *Competência Tributária: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 2. ed. Forense: Rio de Janeiro, 1960.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

BARRETO, Paulo Ayres. Emenda Constitucional. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, v. 21, out. / dez. 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BOBBIO, Norberto. *Estado, governo e sociedade: fragmentos de um dicionário político*. 24. ed. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e terra, 2020.

BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo*. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 16. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2019.

BOMFIM, Diego. *Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle*. São Paulo: Noeses, 2015.

BOUVIER, Michel; et. al. *Finances Publiques*. 10. ed. Paris: LGDJ, 2010.

BRITO, Edvaldo. *Limites da Revisão Constitucional*. Porto Alegre: Safe, 1993.

BRITO, Lucas Galvão de. *Tributar na Era da Técnica*. São Paulo: Noeses, 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1979.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.
COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

CYRINO, André; e NUNES, Daniel Capecchi. A Constituição, as Instituições e as Delegações Legislativas: um Caso de Mutação. *A&C – Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, Belo Horizonte, ano 17, n. 70, out./dez. 2017.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: RT, 1988.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Função Social da Dogmática Jurídica*. São Paulo: RT, 1980.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Teoria da Norma Jurídica*. 4. ed. Rio de Janeiro: 2006.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

GRAU, Eros Roberto. *Por que Tenho Medo dos Juízes: a Interpretação/Aplicação do direito e dos princípios*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

GUASTINI, Riccardo. *Interpretar e Argumentar*. Tradução de Adrian Sgarbi et. al. Belo Horizonte: D'Plácido, 2021.

HART, Herbert L. A.. *O Conceito de Direito*. 3. ed. Tradução de A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

LAPORTA, Francisco J. *El Imperio de la Ley: Una Visión Actual*. Madri: Trotta, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Princípio da Legalidade no Direito Tributário Brasileiro. *In: LAPORTA, Francisco J. (coord.) Princípio da Legalidade. Cadernos de Pesquisas Tributárias*, v. 6. São Paulo: CEU/Resenha Tributária, 1981.

MAYER, Otto. *Derecho Administrativo Alemán: Parte General*, t. I, Buenos Aires: De Palma, 1949.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*. Coimbra: Almedina 2012.

NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma Teoria do Estado de Direito*. Coimbra: Almedina, 2013.

NOVOA, César García. *El concepto de tributo*. Buenos Aires, Marcial Pons, 2012.

RANIERI, Nina. *Teoria do Estado: do Estado de Direito ao Estado Democrático de Direito*. 2ª ed., Santana de Parnaíba: Manole, 2019.

RAZ, Joseph. The Rule of Law and its Virtue. *In: The Authority of Law: Essays on Law and Morality*. 2. ed. Oxford: Oxford, 2011.

ROCHA, Sergio André. A Deslegalização no Direito Tributário Brasileiro Contemporâneo: Segurança Jurídica, Legalidade, Conceitos Indeterminados, Tipicidade e Liberdade de Conformação da Administração Pública. *In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; e ROCHA, Sergio André. (coord.) Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. 2. ed. Tradução de Edson Bini. Bauru: Edipro, 2007.

RUBENSTEIN, David S. Taking Care of the Rule of Law. *George Washington Law Review*, v. 86, 2018, p. 168-230.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”*: Ensaio sobre o Controle Judicial da Razoabilidade das Leis. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

SCHAUER, Frederick. *Thinking Like a Lawyer: a New Introduction to Legal Reasoning*. Cambridge: Harvard University Press, 2012.

SCHMOLDERS, Gunter. *Teoria General del Impuesto*. Tradução de Luis A. Martín Merino. Madrid: Derecho Financiero, 1962.

SCHOENBROD, David. Politics and the Principle that Elected Legislators Should Make the Law. *Harvard Journal of Law and Public Policy*, v. 26, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à Investigação das Origens do Princípio da Legalidade em Matéria Tributária. *In: VELLOSO, C. M. S. et al (Org.). Princípios Constitucionais Fundamentais: Estudos em Homenagem ao Professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005.

- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.
- SCHUMPETER, Joseph. The Crisis of the Tax State. *International Economic Papers*, n. 4, 1954.
- SILVA, Virgílio Afonso. *Direito Constitucional Brasileiro*. São Paulo: Edusp, 2021.
- SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos do Direito Público*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- SUNSTEIN, Cass R.; e VERMEULE, Adrian. *Lei e Leviatã: Resgatando o Estado Administrativo*. São Paulo: Contracorrente, 2021.
- TESAURO, Francesco. *Instituzioni di Diritto Tributario: parte generale*. 11. ed. Torino: Utet, 2011.
- TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica: Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: RT, 2011.
- TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.
- UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: EDUC/RT, 1976.
- VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financieiras, 1952.
- VELLOSO, Andrei Pitten. *O Princípio da Isonomia Tributária: da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- VIEIRA, José Roberto. Equiparações de Estabelecimentos a Industriais por Decreto: Portas de Papelão na Fortaleza de Pedra da Legalidade! *Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, v. 11, jan./mar. 2003.
- XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: RT, 1978.
- ZOLO, Danilo. Teoria e Crítica do Estado de Direito. In: COSTA, Pietro; e ZOLO, Danilo. *O Estado de Direito: História, Teoria e Crítica*. Tradução de Carlo Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2006.