

A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E OS SEUS SUBPRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Ricardo Lobo Torres

Professor Titular na Faculdade de Direito da UERJ
Procurador do Estado do Rio de Janeiro (aposentado)

Sumário. 1. Conceito de Legalidade Tributária. 2. O Subprincípio da Supremacia da Constituição. 2.1. Superlegalidade. 2.2. Reserva Constitucional de Tributação. 3. O Subprincípio da Reserva da Lei. 3.1. Reserva Absoluta da Lei Formal ? 3.1.1. O Problema. 3.1.2. As Posições Doutrinárias. a) O Positivismo Formalista. b) O Positivismo Sociológico e Economicista. c) O Não-positivismo. 3.1.3. Extensão da Reserva Legal. 3.1.4. A Deslegalização. 3.1.5. A Delegação de Competência. 3.1.6. A Flexibilização da Legalidade nos Tributos Contraprestacionais. 3.2. Reserva da Lei Complementar Tributária. 3.3. Reserva da Administração. 3.4. Reserva da Jurisdição. 4. O Subprincípio do Primado da Lei. 4.1. Conceito de Primado da Lei. 4.2. Primado do Tratado Internacional. 4.3. Primado da Lei e Administração. 4.3.1. Lei Tributária e Regulamento. 4.3.2. Regulamento Autônomo. 4.4. Primado da Lei e Jurisprudência. 5. Conclusão. 6. Bibliografia.

1. Conceito de Legalidade Tributária

O princípio da legalidade tributária, apesar de sua centralidade no Estado de Direito, é ambíguo e de contorno ainda em construção.

O princípio da legalidade se afirma em dois dispositivos da CF 88:

- a) art. 5.º, inciso II, incluído no catálogo dos direitos fundamentais: “ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”;
- b) art. 150, inciso I, constante das limitações ao poder de tributar: “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”.

No direito constitucional comparado encontram-se vários exemplos semelhantes.¹

¹ A Constituição da Alemanha contém também dois dispositivos: a) o art. 2.º, que cuida dos direitos

A ambigüidade do princípio da legalidade decorre, sob um primeiro ponto de vista, da circunstância de que pode abranger outros princípios constitucionais, como os da tipicidade, irretroatividade e anterioridade.²

Outra dificuldade exsurge da própria pluralidade de significações da palavra *lei*. Em um sentido mais largo compreende tanto as leis da natureza (física) quanto as da liberdade (ética), que, entretanto não se confundem.³ As leis da sociedade, estudadas pela sociologia e pela economia segundo os métodos das ciências naturais, diferenciam-se das leis jurídicas, deontológicas e axiológicas.⁴ No plano jurídico, a palavra lei compreende ora a lei formal e a material ora se apresenta como legislação, a abranger a medida provisória, o regulamento, o decreto e outros atos administrativos.⁵

Há, ainda, a dificuldade em se definir a legalidade como princípio ou regra.⁶

Por isso a doutrina vem chamando a atenção para a incompletude da noção de legalidade, tendo em vista que nem mesmo os tribunais têm conseguido determiná-la.⁷

De observar, ainda, que a legalidade tributária é princípio de mão dupla. Vincula a Administração Fiscal, que só pode agir nos limites da lei. Mas obriga também o contribuinte, que fica proibido de abusar do planejamento

da liberdade (*Freiheitsrechte*) prevê: “nestes direitos só se pode tocar com fundamento em uma lei (*In dieses Recht darf nur auf Grund eines Gesetzes eingegriffen werden*); b) o art. 105, que dispõe sobre a competência tributária legislativa (*Gesetzgebungskompetenzen*), estabelece: “leis federais sobre impostos necessitam da aprovação do Conselho Federal” (*Bundesgesetze über Steuern... bedürfen der Zustimmung des Bundesrat*). Na Espanha encontram-se também duas normas: art. 31, 3: “solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público com arreglo a la ley”; art. 133, 1: “La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley”. Na Itália o esquema é o mesmo: Constituição de 1948, art. 13: “Não é admitida forma alguma de detenção... a não ser por determinação da autoridade judiciária e unicamente nos casos e formas previstos pela lei”; art. 23: “Nenhuma prestação pessoal ou patrimonial pode ser imposta a não ser com base na lei”.

² Cf. NOVELLI, Flávio Bauer. “Segurança dos Direitos Individuais e Tributação”. *Revista de Direito Tributário* 25/26, p. 165; SHAW, José Luis. “Irretroatividade de la ley tributaria”. *Revista de Direito Tributário* 32: 22-59; SELLER, Christian. *Der einheitliche Parlamentsvorbehalt*. Berlin: Duncker & Humblot, 2000, p. 268.

³ Cf. KANT, Emmanuel. *Fundamentación de la Metafísica de las Costumbres*. Trad. de M. García Morente. Buenos Aires: E. Ateneo, 1951, p. 475, 517.

⁴ ROBINSON, Jean. *Filosofia Econômica*. Rio de Janeiro: Zahar, 1979, p. 15; PARETO, Vilfredo. *Manuel D’Economie Politique*. Paris: Giard & Brière, 1909, p. 7.

⁵ Cf. STARCK, Christian. *El Concepto de Ley en la Constitución Alemana*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1979, p. 39.

⁶ ÁVILA, Humberto Bergmann (*Materiell verfassungsrechtliche Beschränkungen der Besteuerungsgewalt in der brasilianischen Verfassung und im deutschen Grundgesetz*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2002, p. 91; *Teoria dos Princípios. Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 51) esclarece que a configuração da legalidade como princípio ou norma depende da aplicação.

⁷ O Tribunal Constitucional alemão já afirmou que o direito tributário “vive do discurso do legislador” (*aus dem Diktum des Gesetzgebers lebe*). Mas diversos juristas dizem que o BVerfG não tem aprofundado o exame da legalidade nem deu a ulterior palavra sobre o princípio – cf. TIPKE,

fiscal e de praticar a elisão ilícita.⁸

Nada obstante, a legalidade foi e é um dos princípios cardeais do Estado de Direito, em qualquer de suas manifestações ao longo da história. Rui Barbosa dizia que “na propriedade só a lei pode tocar, e, ainda assim, debaixo de ressalvas constitucionais, quer quanto à desapropriação, quer quanto ao imposto, seja qual for... Só a lei, porque a lei representa o consenso dos contribuintes, a sua generalidade, a sua comunidade, a sua totalidade, assentindo no encargo, a que deliberaram ficar adstritos nos seus bens e pessoas”.⁹

A legalidade tributária tem, entre os seus subprincípios constitucionais os seguintes: supremacia da Constituição, reserva da lei e primado da lei, que passamos a examinar.

2. O Subprincípio da Supremacia da Constituição

O subprincípio da supremacia da Constituição significa que todo o ordenamento jurídico tem a sua validade e eficácia condicionadas pela superioridade da Constituição.

Hoje o princípio da supremacia da Constituição é um truísmo no Estado Democrático de Direito. Mas a sua construção teórica foi longa e difícil, eis que passou pelos fundamentos da jurisdição constitucional e pela possibilidade de controle judicial da vontade da maioria, além de envolver aspectos de hermenêutica constitucional, máxime na via da interpretação conforme a Constituição.¹⁰

O subprincípio da supremacia da Constituição suscita duas questões principais: a da *superlegalidade* e a da *reserva constitucional de tributação*.

2.1. Superlegalidade

Superlegalidade, expressão do agrado de Francisco Campos, significa adequação da lei à Constituição.¹¹ Não basta ao Direito Tributário que o imposto seja criado por lei formal; é necessário, ainda, que tal lei seja compatível com a Constituição. Tipke afirma, sugestivamente, que “o direito

Klaus. “Steuergesetzgebung und Verfassungsgerichtsbarkeit”. *Steuer und Wirtschaft* 1990 (4): 316; HARTZ, W. “Steuergerichte und Verfassung”. In: THOMA, G. & NIEMANN, V. (Coord.). *Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis*. Köln: O. Schmidt, 1965, p. 111.

⁸ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 93.

⁹ “As Docas de Santos e as Taxas de Capatazia”. *Obras Completas*, XLV, 1918, I. Rio de Janeiro: MEC, 1967, p. 212.

¹⁰ Cf. GARCIA DE ENTERRIA. Hermenêutica e Supremacia Constitucional. *Revista de Direito Público* 77: 209-216, 1986; BETTERMANN. *Die verfassungskonforme Auslegung. Grenzen und Gefahren*. Heidelberg: C. F. Müller, 1986, p. 12.

¹¹ Cf. *Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 1956, v. 2, p. 81.

tributário vive na verdade do ditado do legislador” (*das Steuerrecht lebt zwar vom Diktum des Gesetzgebers*), “mas não de um ditado *contra constitutionem*” (*aber nicht von einem Diktum contra constitutionem*).¹² Com a emergência dos direitos fundamentais nas últimas décadas e com a sua eficácia universal, o princípio da superlegalidade assume especial relevância no constitucionalismo hodierno. São características da nossa época a desconfiança nas virtudes e potencialidades da lei, que já não resolve os problemas da sociedade de riscos,¹³ e a crença na Constituição, que, mercê de sua instrumentalidade principiológica, tem a aptidão para concretizar valores. Leisner observa que a crise da lei, perceptível na sociedade atual, teve início nos séculos XVII e XVIII, com a transformação das leis básicas em Constituição e com a instituição do direito público, que se afirma essencialmente pelas leis.¹⁴

2.2. Reserva Constitucional de Tributação

Corolário do princípio da supremacia da Constituição é que, nos sistemas tributários solidamente desenhados no Texto Maior, como o brasileiro, existe uma reserva constitucional de tributação.

Com efeito, o sistema dos impostos e das contribuições sociais, que na realidade são impostos com destinação especial, aparecem exaustivamente desenhados na Constituição, de tal forma que a criação de outros tributos dessa natureza só pode se dar através do exercício da competência residual da União assegurada pelos arts. 154, I e 195, §4º. Os demais tributos, da competência comum (taxas e contribuições de melhoria) ou da competência da União (contribuições econômicas e corporativas), independem de lei complementar e podem ser criados diretamente pelo ente tributante (art. 146, III, *a*, da CF), com fundamento de validade na própria Constituição. Os empréstimos compulsórios, da competência da União, sujeitam-se à lei complementar (art. 148 da CF).

Outra questão é a de saber se existe uma *reserva absoluta de tributação em favor do Estado*. Os positivistas do início do século, na Europa,¹⁵ e os contemporâneos à elaboração do CTN, no Brasil,¹⁶ advogavam a existência

¹² *Steuergesetzgebung und Verfassungsgerichtsbarkeit*, cit., 316.

¹³ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “Legalidade Tributária e Riscos Sociais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 59: 101, 2000.

¹⁴ LEISNER, Walter. *Krise des Gesetzes. Die Auflösung des Normenstaates*. Berlin: Duncker & Humblot, 2001, p. 45.

¹⁵ JELLINEK (*Allgemeine Staatslehre*. Bad Homburg: Max Gehlen, 1966, p. 370) falava em autolimitação ou auto-obrigação (*Selbstverpflichtung*), pois o Estado se obriga a si próprio no ato de criação do direito (“*Der Staat verpflichtet sich im Akte der Rechtschöpfung*”); A. D. GIANNINI (*I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Torino: UTET, 1956, p. 193) afirmava que a “potestà finanziaria”, sendo um aspecto do poder de império do Estado, tem a mesma extensão deste e “é teoricamente ilimitada quanto ao conteúdo e pode se explicar incondicionalmente”, pois os órgãos legislativos do Estado “não encontram nenhum vínculo jurídico”.

¹⁶ Cf., por todos, ATALIBA, Geraldo (“Tributos Municipais e Concessionários de Energia Elétrica”.

de uma tal reserva de tributação, pois o Estado se limitava a si próprio no ato de se constituir e não encontrava barreiras em direitos preexistentes. Hoje, com a superação dos positivismos e a mudança do paradigma das regras para o dos princípios, abandonou-se na Alemanha a noção de uma incondicionada reserva constitucional de poder tributário (*Steuervorbehalt*),¹⁷ até porque a própria estatalidade passou a ser vista como mero pressuposto para garantia dos direitos humanos e a doutrina edificou sólida construção em torno da limitação do poder tributário pelos direitos da liberdade preexistentes; no Brasil, com o forte raço de positivismo ainda presente, algumas vezes já começam a defender a limitação do poder impositivo pelos direitos fundamentais, na doutrina¹⁸ e na jurisprudência.¹⁹

3. O Subprincípio da Reserva da Lei

3.1. Reserva Absoluta da Lei Formal ?

3.1.1. O Problema

A reserva absoluta de lei formal pode ser tomada em diferentes sentidos.

No plano da distribuição da competência tributária fala-se em reserva absoluta nos casos de competência privativa, cabendo cogitar-se de uma reserva relativa quando há possibilidade de co-participação de entes públicos no poder impositivo.

Em outro sentido opõe-se à reserva da lei a reserva de processo, como fazia Häberle para dar sustentação à sua idéia de “sociedade aberta de intérpretes da Constituição”.²⁰

No direito penal Ferrajoli distingue entre legalidade estrita e a mera legalidade, para fundamentar o seu sistema garantista, cognitivo ou de legalidade estrita.²¹

RDT 34: 162, 1985), que afirmava ser a competência “criada com as suas delimitações, no mesmo instante, pelo mesmo instrumento normativo, que é a Constituição”.

¹⁷ Cf. KLEIN, Friedrich. “Eigentumsgarantie und Besteuerung”. *Steuer und Wirtschaft* 43 (1): 481, 1966; KIRCHHOF, Paul. “Besteuerung und Eigentum”. *VVDSTRL* 39: 218, 1981.

¹⁸ Cf. REALE, Miguel. “Saudação ao Tributarista do Ano”. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Imunidades contra Impostos na Constituição Anterior e sua Disciplina Mais Completa na Constituição de 1988*. São Paulo: IBDT – Ed. Resenha Tributária, 1990, p. 294: “O Direito Tributário constitui, por certo, a disciplina de contrapartida econômica que o Estado exige dos membros da comunidade, mas representa muito mais a dimensão do indivíduo perante o Fisco, a salvaguarda dos valores individuais e dos direitos fundamentais do homem perante o poderio estatal”.

¹⁹ Cf. ADIN 939-7, Ac. do Pleno, de 15.12.93, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 18.3.94; RE 174.476-6, Ac. do Pleno, de 26.9.96, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 12.12.97.

²⁰ *Die Verfassung des Pluralismus*. Königstein: Athenäum, 1980, p. 185. Cf. tb. WEBER-GRELLET. “In dubio pro quo?” *Steuer und Wirtschaft* 1981/1, p. 52.

²¹ *Diritto e Razão. Teoria do Garantismo Penal*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002, p. 76: “Enquanto o axioma de *mera legalidade* se limita a exigir a lei como condição necessária da pena e

Mas 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. Encontra o seu sinônimo na expressão “reserva total”, tão ao gosto dos alemães (*Totalvorbehalt*).

3.1.2. As Posições Doutrinárias

a) O Positivismo Formalista

O positivismo formalista ou normativista, que não aceitava o duplo conceito formal e material de lei, defendeu sempre a possibilidade de uma reserva absoluta da lei tributária.

Na Alemanha foram corifeus do movimento os juristas Flume²² e Kruse.²³ Na Itália, B. Cocivera²⁴ e A. D. Gianini.²⁵

No Brasil destacou-se Alberto Xavier,²⁶ autor também da expressão *legalidade absoluta e tipicidade fechada*, que conquistou corações e mentes entre nós, complementando a ideologia do autoritarismo.

O Supremo Tribunal Federal, a partir da aposentadoria de Aliomar Baleeiro, aderiu claramente à tese da “reserva absoluta de lei em sentido formal”.²⁷

b) O Positivismo Sociológico e Economicista

O positivismo sociológico e economicista derivou para o exagero oposto. Apoiando-se na dupla função formal e material da lei, descuidou-se dos aspectos ligados à segurança jurídica que cercam a

do delito (*nulla poena, nullum crimen sine lege*), o princípio da legalidade estrita exige todas as demais garantias como condições necessárias da legalidade penal (*nulla lex penalís sine necessitate, sine injuria, sine actione, sine culpa, sine iudicio, sine accusatione, sine probatione, sine defensione*). Graças ao primeiro princípio, a lei é condicionante; graças ao segundo, é condicionada”.

²² “Steuerwesen und Rechtsordnung”. *Festschrift für Rudolf Smend*, 1952, p. 59: “A reserva da lei para a cobrança dos impostos é formal; a legislação tributária inteiramente positivista (*positivistisch*)”.

²³ *Lehrbuch des Steuerrechts*. München: C. H. Beck, 1991, p. 383.

²⁴ *Corso di Diritto Tributario*. Bari: F. Cacucci, 1965, p. 50.

²⁵ *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Torino: UTET, 1956, p. 24.

²⁶ *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 37: “... reserva absoluta de lei, no sentido de que a lei, mesmo em sentido material, deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão no caso concreto”; *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1981, I, p. 110. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 18.

²⁷ Cf. ADIN 1296-MC/PE – Medida Cautelar, Ac. do Pleno, de 15/6/96, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 10.08.95.

problemática da reserva da lei e chegou a defender a criação do tributo pelo juiz e a aplicação da analogia gravosa.

Na Alemanha sobressaiu-se a figura de Enno Becker,²⁸ autor do Código Tributário (*Reichsabgabenordnung*) e defensor da consideração econômica do fato gerador. Na Itália foram importantes, pela sua ampla divulgação no Brasil, as contribuições de E. Vanoni,²⁹ Grizziotti³⁰ e D. Jarach,³¹ este último mais tarde radicado na Argentina.

No Brasil essa posição foi defendida, com moderação, por Amílcar de Araújo Falcão.³²

c) O Não-positivismo

No não-positivismo (ou pós-positivismo),³³ que supera os positivismos normativistas e economicistas e assiste à mudança do paradigma da regra para o dos princípios, a idéia de reserva de lei sofre sensível modificação.

Tipke, criticando o positivismo legalista,³⁴ aponta a passagem do “Estado de Leis ao Estado de Direito” (*Vom Gesetzesstaat zum Rechtsstaat*), dizendo que “as leis que não possam ser justificadas não são direito (*Gesetze, die nicht gerechtfertigt werden können, sind kein Recht*)³⁵; em outra página de sua imensa obra Tipke frisou que a legalidade é quanto à iniciativa do Parlamento, mas não quanto ao fechamento da lei, o que é impossível.³⁶ Isensee criticou a tendência de se exigir lei formal para qualquer assunto, o que enfraquece a separação de poderes e a teoria dos conceitos indeterminados; afirmou que o princípio da reserva da lei só se justifica quando o bem jurídico do cidadão deva ser protegido frente ao Estado (*vor dem Staat*) e através do Estado (*durch dem Staat*); mas repudiou a idéia de “uma reserva total de competência parlamentar” (*ein totaler Parlamentsvorbehalt*).³⁷

²⁸ “Zur Auslegung der Steuergesetze”. *Steuer und Wirtschaft* 2: 145-180, 1924.

²⁹ *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Rio de Janeiro: Ed. Finanças, s/d, p. 49.

³⁰ *Princípios da Ciência das Finanças*. Buenos Aires: Depalma, 1949, p. 86.

³¹ *Hermenêutica e Direito Tributário*. In: MORAES, Bernardo Ribeiro et. al. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 99.

³² *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 49.

³³ A expressão não-positivismo talvez seja preferível a pós-positivismo, diante da captura desta última pelo positivismo historicista – cf. TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 2.

³⁴ Cf. *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: O. Schmidt, 2000, v. 1, p. 121: “no direito tributário há uma especial tradição positivista” (*im Steuerrecht gibt es eine besondere positivistische Tradition*); “a aplicação estrita (*strenge*) e acrítica (*kritiklose*) da lei (*Gesetze*), sem a visão do seu conteúdo justo (*ohne Rücksicht auf den (gerechten) Gesetzesinhalt*), chama-se positivismo.”

³⁵ *Ibid.*, p. 124-125.

³⁶ *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*. Köln: O. Schmidt, 1981, p. 51. KLOEPFER, M. “Gesetzgebung im Rechtsstaat”. *VVDStRL* 40: 97, 1982, diz que o importante é a reserva contra a modificação da lei” (*Gesetzänderungsvorbehalt*).

³⁷ “Mehr Recht durch weniger Gesetze?” *ZRP* 1985, p. 141, 143.

Na Itália há também amplo movimento no sentido da flexibilização da legalidade. Victor Uckmar defende que o princípio da reserva da lei (art. 23 da Constituição Italiana) é relativo e que se torna admissível a delegação, desde que o legislador estabeleça o desenho mínimo que evite o arbítrio: “o legislador pode limitar-se a determinar os critérios idôneos para excluir o arbítrio da autoridade delegada”.³⁸

Na Argentina³⁹ e no Uruguai⁴⁰ afirma-se orientação semelhante.

No Brasil aos poucos vão se expressando novos conceitos sobre a reserva de lei. Marco Aurélio Greco⁴¹ dirige certa crítica à idéia da reserva absoluta e tipicidade fechada. Posições semelhantes são desenvolvidas pela literatura mais recente: Ricardo Aziz Cretton⁴² e Ricardo Lodi Ribeiro.⁴³ A própria legislação brasileira vai se afastando do dogma da reserva absoluta da lei, como aconteceu com a LC 104/01, que criou as normas gerais antielisivas, de inequívoca tendência para a contra-analogia e a redução teleológica, instrumentos de atuação normativa fora dos limites expressivos da palavra da lei.⁴⁴

Conclui-se, pois, que o subprincípio da reserva da lei não é absoluto: o direito tributário, utilizando as cláusulas gerais e os conceitos indeterminados, não pode ter na lei formal o fechamento total dos seus conceitos e dos seus tipos e necessita da complementação pelo poder regulamentar da Administração.

³⁸ “La Tuleta del Contribuyente frente a la Corte Constitucional Italiana y a la Corte de Justicia Europea”. *Revista Tributária e de Finanças Pública* 34:10, 2000. No mesmo sentido: MICHELLI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1982, p. 17: “O art. 23, por outro lado, não põe, como se costuma dizer, uma reserva absoluta de lei, isto é, não exclui que uma parte, pelo menos, da disciplina do tributo possa ser contida num ato que não tenha a forma e o valor de lei; ele, portanto, estabelece uma reserva relativa”; BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*. Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1964, v. 1, p. 50: “não é necessário que a lei contenha diretamente a regulação de cada um dos impostos, senão que basta que constitua a base da imposição”.

³⁹ Cf. CASÁS, José Oswaldo. *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A Partir del Principio de Reserva de Ley Tributaria*. Buenos Aires: AD-HOC, 2002, p. 430, que fala em “reserva de ley atenuada, flexible o relativa”.

⁴⁰ Cf. VALDÉS COSTA, Ramón. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1992, p. 126: “Se puede afirmar que el concepto tradicional del principio (de la separación de poderes e funciones) no se adecua a las necesidades de la legislación tributaria en el Estado Contemporáneo”.

⁴¹ *Planejamento Fiscal e Interpretação de Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 59.

⁴² *Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 6.

⁴³ “Legalidade Tributária, Tipicidade Aberta, Conceitos Indeterminados e Cláusulas Gerais Tributárias”. *Revista de Direito Administrativo* 229: 313-333, 2002.

⁴⁴ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “Normas Gerais Antielisivas”. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002, p. 371-412.

3.1.3. Extensão da Reserva Legal

O subprincípio da reserva da legalidade se sintetiza no art. 150, I, da CF, que veda à União, aos Estados e aos Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (art. 150, I, CF). A linguagem constitucional brasileira emprega como sinônimos os termos exigir, instituir e decretar.

Mas a proibição de “exigir ou aumentar tributo” é ampla e abrange, segundo o art. 97 do CTN: “I – a instituição de tributos, ou a sua extinção; II – a majoração de tributos, ou a sua redução; III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal; IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo; V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”.

O próprio art. 97 do CTN deixa claro que: “§ 1.º – Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe um torná-lo mais oneroso. § 2.º – Não constitui majoração de tributo a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo”.

3.1.4. A Deslegalização

A deslegalização, que excepciona o princípio da reserva da legalidade, ocorre quando a própria Constituição autoriza o Legislativo a outorgar ao Executivo a competência para criar normas complementares de imposição tributária. Assim acontece, por exemplo, com os impostos discriminados no art. 153, incisos I, II, III, IV e V (Importação, Exportação, IPI e IOF), que podem ter as suas alíquotas reduzidas ou majoradas por ato do Executivo, dentro dos parâmetros traçados por lei (art. 153, § 1º, CF).

3.1.5. A Delegação de Competência

Mas a delegação de competência é proibida (art. 7.º do CTN)⁴⁵. No caso do crédito-prêmio do IPI, por exemplo, a lei autorizava o Executivo a regulá-lo e, inclusive, a revogá-lo; o STF, chamado a apreciar o caso, declarou a inconstitucionalidade da delegação.⁴⁶ Quanto ao salário-educação, o STF julgou incompatível com a CF 88 a delegação de competência

⁴⁵ “A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra...”

⁴⁶ RE 186.359-5, Ac. do Pleno, de 14.3.02, Rel. Min. Marco Aurélio, RDDT 82: 159, 2002: “Tributo. Benefício. Princípio da Legalidade Estrita. Surgem inconstitucionais o art. 1.º do Decreto-lei n.º 1724, de 7.12.1979, e o inciso I do art. 3.º do Decreto-lei n.º 1894, de 16.12.1981, no que

concedida pelo art. 1.º, § 2.º, do Decreto-lei 1422, de 1975,⁴⁷ para o Executivo fixar a alíquota, embora a tenha admitido com relação ao tempo da EC 1/69, quando o ingresso não possuía natureza tributária.

Já no caso da contribuição para o SAT (Seguro de Acidente do Trabalho) o STF decidiu pela sua constitucionalidade,⁴⁸ tendo o Min. Carlos Velloso, Relator, concluído no sentido de que se tratava de “regulamento delegado, *intra legem*, condizente com a ordem jurídico-constitucional”, fazendo-se forte na distinção entre “delegação pura, que é ofensiva ao princípio da legalidade genérica (CF, art. 5º, II) e da legalidade tributária (CF, art. 150, I)” e a “atribuição que a lei comete ao regulamento para a aferição de dados, em concreto, justamente para a boa aplicação concreta da lei”.⁴⁹ O caso da contribuição para o SAT avizinha-se mais da problemática dos conceitos indeterminados e da tipicidade, a nosso ver, do que da relativa à delegação de competência.

3.1.6. A Flexibilização da Legalidade nos Tributos Contraprestacionais

Supera-se também a crença algum tanto ingênua na possibilidade de permanente fechamento dos conceitos tributários, como se nesse ramo do direito houvesse a perfeita adequação entre pensamento e linguagem e se tornasse viável a plenitude semântica dos conceitos. O direito tributário, como os outros ramos do direito, opera também por conceitos indeterminados, que deverão ser preenchidos pela interpretação complementar da Administração, pela contra-analogia nos casos de abuso do direito e pela argumentação jurídica democraticamente desenvolvida.

O problema dos conceitos indeterminados está no cerne da metodologia jurídica. A sua maior ou menor abertura depende da própria natureza e estrutura do tributo a que se aplica. A problemática da tipicidade, entendida como princípio da determinação (*Tatbestandbestimmtheit*), absorve em boa parte a dos conceitos indeterminados.

Os impostos antigos, apoiados nas categorias do direito privado, como sejam os impostos imobiliários, oferecem conceitos

implicaram a autorização ao Ministro de Estado da Fazenda para suspender, aumentar, reduzir, temporária ou definitivamente, ou extinguir os incentivos fiscais previstos nos arts. 1.º e 5.º do Decreto-lei n.º 491, de 5.3.1969”.

⁴⁷ Cf. RE 269.675, Ac. Do Pleno, de 17.10.01, Rel. Min. Marco Aurélio, RDDT 77: 218, 2002; RE 269.700, Rel. Min. Ilmar Galvão, Informativo n.º 309/2003, www.stf.gov.br (acesso em 27.05.03).

⁴⁸ RE 343.446-SC, Rel. Min. Carlos Velloso, Informativo n.º 302/2003 (Transcrições), www.stf.gov.br (acesso em 27.04.03): “III – As Leis 7.787/89, art. 3º, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. 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 implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, CF, art. 5º, II, e de legalidade tributária, CF, art. 150, I”.

⁴⁹ *Ibid.*, p. 8.

relativamente fechados, pois incidem sobre os direitos da liberdade (propriedade privada).

Os impostos mais modernos, construídos no laboratório tributário e distanciados de categorias do Código Civil, como o imposto de renda e o imposto de circulação de mercadorias e serviços, por exemplo, exibem amplas zonas de penumbra em seus conceitos cardeais. Até hoje não se conhece em toda a sua extensão a virtualidade do conceito de lucro ou de acréscimo de patrimônio no imposto de renda. Discute-se a propósito do fato gerador do ICMS, havendo ainda defensores das idéias de “circulação jurídica” e de “circulação econômica” das mercadorias.

As taxas passam a apresentar larga faixa de indeterminação. Principalmente as vinculadas ao exercício do poder de polícia, de difícil definição na sociedade contemporânea, carecem de complementação pelas definições administrativas dos serviços em que se apóiam. O tributarista espanhol R. Falcón y Tella disse, com muita precisão: “*Em materia de tasas, por ejemplo, raramente el legislador procede a una minuciosa regulación de los elementos configuradores de las mismas, dada la necesidad de tener en cuenta las características, a menudo cambiantes, del servicio o actividad administrativa que constituye en cada caso el hecho imponible; y si bien no cabe una deslegalización absoluta, parece evidente que la reserva de ley ha de ser más flexible en este ámbito que en el de los impuestos*”.⁵⁰

As contribuições sociais e econômicas, quando não atreladas às definições de impostos, como acontece com aquelas que têm a natureza de impostos com destinação especial (Cofins, CSSL), também se baseiam em conceitos indeterminados.⁵¹ A transposição das contribuições sociais do campo da parafiscalidade para o da tributação, operada magicamente pela CF 88, não tem o condão de transferir para tais ingressos a lógica da legalidade dos impostos que garante os direitos individuais. Por isso mesmo é que Marco Aurélio Greco, um dos poucos tributaristas brasileiros que recusam o figurino da *legalidade absoluta e tipicidade fechada*, desloca o estudo do tema das contribuições sociais da análise da sua natureza jurídica para o do “regime de controle a que elas estão submetidas (...) que não é idêntico ao tributário”.⁵²

Duas controvérsias importantes surgiram nos últimos anos a respeito da flexibilização da legalidade nos tributos contraprestacionais: os casos da taxa do IBAMA⁵³ e da contribuição para o SAT, esta última já referida anteriormente.⁵⁴

⁵⁰ “Un Principio Fundamental del Derecho Tributario: la Reserva de Ley”. *Civitas – Revista Española de Derecho Financiero* 104: 719, 1999.

⁵¹ Cf. LAPATZA, J. J. Ferreira. *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid: Marcial Pons, 1998, v. 1, p. 220.

⁵² *Contribuições* (uma figura “*sui generis*”). São Paulo: Dialética, 2000, p. 62. Cf. tb. TORRES, Ricardo Lobo. “Contribuições Sociais”. *Revista de Direito Tributário* 72: 10.

⁵³ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “Legalidade Tributária e Riscos Sociais”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 59: 96-112, 2000.

⁵⁴ Vide n. 48.

3.2. Reserva da Lei Complementar Tributária

O subprincípio da reserva da lei se estende também à lei complementar tributária e aparece nos arts. 146, 148 e 155, XII, da CF.

O tema da lei complementar no Brasil, aprovada por *quorum* especial, é extremamente controvertido, seja quanto ao âmbito material de incidência, seja quanto à posição hierárquica. Não é menos discutível no que concerne à ascendência estrangeira: alguns querem buscá-la na Constituição austríaca, outros pretendem fazê-la repousar na *loi organique* francesa, não obstante o fato de esta não possuir superioridade hierárquica. Parece, todavia, que não há dúvida de que em sua origem está entrelaçada às normas financeiras e tributárias. E, sendo assim, não se pode descartar a influência italiana, tão forte no direito tributário. De feito, na Constituição de 1946 é que aparece a competência da União para legislar sobre "normas gerais de direito financeiro". Embora tal competência não se exercesse por *quorum* qualificado, a similitude com a lei complementar tributária é grande, posto que lhe compete estabelecer "normas gerais de direito tributário" (art. 146 da CF 88). Aliomar Baleeiro, ao introduzir o dispositivo na CF 46, justificou-o com o exemplo do Código Tributário mexicano, influenciado pelo italiano Pugliese.⁵⁵ A Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda elaborou, em 1965, o Projeto de Emenda Constitucional "A", prevendo a expedição de lei complementar, cujo projeto seria votado "sucessivamente, pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal, ou vice-versa, em duas discussões com o intervalo mínimo de dez dias, considerando-se aprovado, rejeitado, ou emendado, pelo voto da maioria absoluta dos respectivos membros" (art. 6º). Na justificativa do anteprojeto dizia a Comissão: "Faltam, porém, na Constituição, normas capazes de situar as leis complementares na posição hierarquicamente superior à das ordinárias, que lhes compete em sua qualidade de leis nacionais e não meramente federais, além de distingui-las formalmente destas".⁵⁶ Alcides Jorge Costa vislumbra em tal proposta a influência de Vanoni e do Relatório da Comissão Econômica apresentado à Assembléia Constituinte italiana logo após a Segunda Guerra Mundial; realmente é bem oportuna a hipótese levantada pelo professor paulista, tanto mais que no direito italiano havia a preocupação de hierarquizar as fontes legislativas.⁵⁷

⁵⁵ *Alguns Andimes da Constituição*. Rio de Janeiro: Livraria Principal, 1950, p. 152: "acentua-se, nos países civilizados, a tendência para a codificação do direito financeiro e a sua interpretação e aplicação segundo a concepção autonômica. É o caso da codificação alemã -- "Reichsabgabenordnung", de 1919, cometida a Eno Becker, ou da mexicana recente, inspirada pela obra de Mário Pugliese, tão difundido entre nós".

⁵⁶ *Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas*. (Anteprojeto). Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1965, p. 11.

⁵⁷ "Diritto all'Imposta e Formazione delle Leggi Finanziaria". Capítulo I del Rapporto della Commissione Economica presentato all'Assemblea Costituente (1946). In: VANONI, Ezio. *Opere Giuridiche*. Milano: Giuffrè, 1962, v. II p. 495: "A esta lei fundamental se deveria assegurar

O art. 146 da CF enumera, em três itens distintos, a extensão da lei complementar tributária. Cabe-lhe dispor sobre conflitos de competência no federalismo, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. O cuidado, da CF no explicitar o objeto da legislação complementar tributária teve a finalidade de coartar as dúvidas infundadas levantadas por certa parte da doutrina de índole positivista e normativista, que, na leitura do art. 18, § 1º, da CF 67/69, reduzira o âmbito da lei complementar aos conflitos de competência no federalismo e às limitações do poder tributário, aos quais deveriam se referir as normas gerais.

À lei complementar tributária cabe, inicialmente, dispor sobre *conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios*. Incumbe-lhe evitar as invasões de competência resultantes das insuficientes definições dos fatos geradores dos impostos, regular a tributação das mercadorias que circulam entre as diversas unidades federadas ou entre os municípios, evitar a "guerra tributária" provocada pela concessão de incentivos fiscais divorciados do interesse nacional etc.

Cabe-lhe ainda *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*, ou seja, aquelas previstas na Seção II, que tem esse título e que abrange os arts. 150, 151 e 152, compreendendo os predicamentos dos direitos individuais (imunidade e proibições de desigualdade) e os princípios vinculados à segurança desses direitos individuais (legalidade, anterioridade, irretroatividade etc.). Assim, é possível a disciplina normativa do reconhecimento da imunidade, já que é necessário o exame das condições de legitimação ao exercício do direito. A ausência de normas regulamentares da imunidade, porém, não lhe prejudica a fruição, pois os direitos absolutos independem do sistema legislativo infraconstitucional.

Compete-lhe, também, estabelecer *normas gerais em matéria de legislação tributária*. A expressão "normas gerais" é ambígua, por falta de prévia definição legal e pela própria dificuldade do seu conceito, o que compromete o princípio da reserva absoluta da lei complementar, eis que tal princípio se apoiaria na existência de um campo material de incidência da norma complementar, o que é problemático. As normas gerais, fundamentalmente, são aquelas que estampam os princípios jurídicos de dimensão nacional, constituindo objeto de codificação tributária, motivo por que o Código Tributário Nacional, originariamente editado por lei ordinária (nº 5.172 de 1966), ganhou estatura de lei complementar nos julgamentos do S.T.F.⁵⁸ Mas o art. 146, III, c, inclui até a disciplina do ato cooperativo entre os objetivos da lei complementar, que nada tem que ver com o conceito de normas gerais tributárias. O texto do art. 146, III, enumera, exemplificativamente, a matéria

uma certa permanência no tempo, seja dando-lhe o caráter de lei constitucional ou fundamental, se uma hierarquia de leis devesse ser acolhida pela Constituição, seja dando-lhe forma particular e garantia para sua modificação".

⁵⁸ RE 93.850, Ac. do Pleno, de 20.05.82, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ 105/194.

que pertence às normas gerais tributárias: definição de tributo e de suas espécies, obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência etc. A competência da União para estabelecer normas gerais de direito tributário não exclui a competência suplementar dos Estados; inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades; a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário (art. 24, §§ 2º, 3º e 4º). Mas o Município não pode legislar sobre normas gerais no silêncio do legislador federal, eis que a sua competência se esgota nos assuntos de interesse local (art. 30, I).

De notar, ainda, que a lei complementar tributária pode ter outras finalidades não enumeradas no art. 146, como a de instituir empréstimos compulsórios (art. 148), impostos de competência residual (art. 154, I) e contribuições sociais (art. 195, § 4º), sendo que, com relação a estas últimas, as que se caracterizam como contribuições de seguridade social (art. 195, I, II e III da CF), independem de lei complementar.⁵⁹ A reserva de lei complementar para as novas contribuições de seguridade (art. 195, § 4º, c.c. 154, I) é importante porque dá responsabilidade política ao Congresso Nacional para desvirtuar a natureza contraprestacional daqueles tributos, como aconteceu, por exemplo, com a LC 110/01, que dispôs sobre o FGTS.

Quando a Constituição exige lei para regular certas situações (ex.: art. 150, VI, c; 153, §§ 1º e 4º), sem adjetivá-la, bastará a lei ordinária.

Inexiste uma *reserva absoluta da lei complementar*, pela própria ambigüidade da expressão *normas gerais de direito tributário*, o que transforma em lei complementar as normas que o legislador federal tenha elaborado de acordo com o respectivo procedimento constitucional, ainda que originariamente não merecessem tal *status*, como excelentemente demonstrou Flávio Bauer Novelli, ao afirmar que “fora dos casos especiais indicados na lei fundamental, o conceito de lei complementar em sentidomaterial é um conceito doutrinário que, enquanto tal, não vincula o legislador”.⁶⁰ Essa abertura da lei complementar transparece do próprio texto do art. 146, III, que lhe atribui a incumbência de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária *especialmente* sobre os temas que a seguir enumera; ora, o *especialmente* não se confunde de forma alguma com *exclusivamente* ou *apenas*, do que decorre que continua ambíguo o conceito de *normas gerais*, a afastar o posicionamento positivista de alguns autores brasileiros em defesa de um conceito material ou de uma *reserva absoluta* da lei complementar tributária.⁶¹ O Supremo Tribunal

⁵⁹ RE 138.284, Ac. do Pleno, de 1.7.92, Rel. Min. Carlos Velloso, RTJ 43: 320.

⁶⁰ “O Congresso e o Processo Legislativo na Emenda nº 1 à Constituição de 1967”. In: CAVALCANTI, Themistocles Bradão, et al. Rio de Janeiro: FGV, 1977, p. 83.

⁶¹ Cf., entre outros, BORGES, Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais/EDUC, 1975, p. 80.

Federal é que, ao julgar o caso da COFINS, criada pela Lei Complementar n.º 70, de 30.12.91, declarou a sua demasia e chegou a afirmar, pelo voto do Min. Moreira Alves, que, embora apelidada de lei complementar, poderia ser considerada como lei ordinária;⁶² mas o STJ, em inúmeros julgados, vem divergindo da tese do STF,⁶³ com justa razão, embora haja discordância entre as turmas.⁶⁴

3.3. Reserva da Administração

O subprincípio da reserva de Administração vem crescendo no vácuo da crise da legalidade, inclusive tributária, que cercou a própria crise do Estado de Bem-estar Social ou Estado-Providência.

A impossibilidade do pleno fechamento dos conceitos de direito tributário pela própria lei formal e a necessidade da maior atuação de Administração na defesa dos direitos levou a doutrina, principalmente a estrangeira, a defender a idéia de uma reserva de Administração Tributária.⁶⁵

Esse problema projeta conseqüências também sobre o princípio do primado da lei, mitigando-o em sua extensão.

⁶² Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 1, Ac. do Pleno, de 1º/12/93, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ 156: 745: “Por isso mesmo, essa contribuição poderia ser instituída por lei ordinária... A jurisprudência desta Corte se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias para cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária.”

⁶³ Consideram insuscetível de revogação pela lei ordinária a norma de lei complementar abundante: RESP 383.814, Ac. da 1.ª T., de 4.4.02, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ 29.4.2002: “A isenção da COFINS concedida pela Lei Complementar n.º 70/91 às sociedades civis de prestação de serviços não pode ser revogada pela Lei n.º 9.430/96, sob pena de ofensa ao princípio da hierarquia das leis”; RESP 383.560, Ac. da 2.ª T., Rel. Min. Franciuli Netto, DJ de 24.6.02: “Permitir-se que uma fonte formal de menor bitola possa revogar a dispensa do pagamento da COFINS, conferida por lei complementar, resulta em desconsiderar a potencialidade hierarquicamente superior da lei complementar frente à lei ordinária. Nessa linha de raciocínio, o Professor Manoel Gonçalves Ferreira Filho, ancorado no magistério dos mestres Miguel Reale e Pontes de Miranda, elucida que “é princípio geral de direito que, ordinariamente, um ato só possa ser desfeito por outro que tenha obedecido à mesma forma” (cf. “Curso de Direito Constitucional”, 18.ª edição, Ed. Saraiva, p. 184); RESP 221.710, Ac. da 2.ª T., Rel. Min. Peçanha Martins, DJ 18.02.02: “Revogação da LC 70/91. Impossibilidade. Princípio da Hierarquia das Leis”.

⁶⁴ Em sentido contrário, comungando na orientação do STF: RESP 463.536, Ac. da 1.ª T., Rel. Min. Luiz Fux, DJ 19.05.03; RESP 465.751, Ac. da 1.ª T., Rel. Min. Luiz Fux, DJ 5.05.03: “Segundo o princípio da *lex posterior derogat priori*, consagrado no art. 2.º, § 1.º, da LICC, não padece de ilegalidade o disposto no art. 56 da Lei 9430/96, pelo que, em razão de a lei isencional e a revogadora possuírem o mesmo *status* de lei ordinária, legítima seria a revogação da isenção anteriormente concedida, pelo que estão obrigadas ao pagamento da COFINS as sociedades civis prestadoras de serviços”.

⁶⁵ STEINBERG, R. “Der Verwaltungsvorbehalt”. *AöR* 1985, 110 (2): 225-267; CARRILO DE ALBORNOZ. “La Función Legislativa y la Reserva de Administración”. In: *Las Cortes Generales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1987, v. 2, p. 1449-1452.

3.4. Reserva da Jurisdição

A reserva de jurisdição, da mesma forma que a reserva de Administração, constitui exceção ao subprincípio de reserva de lei⁶⁶ e enfraquece o subprincípio do primado da lei.

A jurisdição, no nosso sistema de monopólio judicial na proteção dos direitos fundamentais, tem sempre a última palavra na apreciação dos litígios.

Pode ter também a primeira palavra, quando se tratar de execução processual. No direito tributário defendia-se que ao Judiciário caberia examinar preliminarmente e autorizar o levantamento do sigilo fiscal e bancário. Hoje, com a emergência das normas da LC 105/01, que modernizou o direito brasileiro, já não há necessidade de prévia autorização judicial, até porque não se cuida de direitos fundamentais.

4. O Subprincípio do Primado da Lei

4.1. Conceito

O subprincípio do primado ou de preeminência da lei sinaliza no sentido de que a lei formal ocupa o lugar superior no ordenamento infraconstitucional, limitando e vinculando os atos da Administração e do Judiciário. Os alemães chamam-no de princípio do domínio da lei (*Grundsatz der Herrschaft des Gesetzes*).⁶⁷

O princípio do primado da lei é um corolário do princípio da reserva da lei, que examinamos no item anterior, mitigado pela reserva de Administração e de Jurisdição. Diante da impossibilidade de uma reserva absoluta de lei formal, segue-se que não há mais fundamento para a supremacia absoluta da lei. Como diz Isensee, a segurança jurídica não depende só da reserva da lei, mas também do judiciário e da administração, pois é *law in action* e não *law in book*.⁶⁸

4.2. Primado do Tratado Internacional

Pode-se falar, no nosso direito tributário, em primado do tratado internacional sobre a lei interna.⁶⁹

⁶⁶ Cf. STARCK, Christian. *El Concepto de Ley en la Constitución Alemana*, cit., p. 278. Em outra passagem de sua obra (*Freiheit und Institutionen*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2002, p. 81) diz Starck que há flexibilização da legalidade pelas garantias institucionais da liberdade.

⁶⁷ Cf. WALZ, R. *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*. Heidelberg: R. v. Decker, 1980, p. 17, 443.

⁶⁸ "Mehr Recht durch weniger Gesetze?" *ZRP* 1985, p. 141.

⁶⁹ Cf. SCHOUERI, Luis Eduardo. "Preços de Transferência e Acordos de Bitributação". In:

Os tratados e convenções internacionais assinados pelo Executivo transformam-se em fonte do Direito Financeiro, desde que aprovados pelo Congresso Nacional.

É particularidade do Direito Tributário brasileiro reconhecer a prevalência do tratado internacional sobre a legislação nacional. Diz o art. 98 do CTN que "os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha". Observe-se que não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado.

Essa característica do Direito Tributário brasileiro não se estende a outros ramos do Direito, nem mesmo ao Financeiro, pois o Supremo Tribunal Federal não generalizou a tese do primado do Direito Internacional; admitiu, pelo contrário, que a norma internacional sobre letras de câmbio e notas promissórias, incorporada à legislação interna, fosse revogada por lei ordinária federal posterior.⁷⁰

A União pode conceder isenções de tributos estaduais através de tratados e convenções internacionais, nos quais age como titular da soberania, eis que não se aplica a tal hipótese a vedação de outorga de isenções heterônomas prevista no art. 151, III, da Constituição Federal.

Se o tratado internacional não tiver sido internacionalizado, como acontece com a legislação do *transfer pricing* (Modelo OCDE), não se poderá invocar o art. 5.º, § 2.º da CF, para eliminar eventuais contradições, que só se aplica em tema de direitos fundamentais.⁷¹

4.3. Primado da Lei e Administração

4.3.1. Lei Tributária e Regulamento

A lei tributária formal pode ser regulamentada pela Administração através de decretos e outros atos menores (portarias, instruções de serviços, etc.).

Há zonas de imprecisão nas leis tributárias e um certo espaço não preenchido pelo próprio legislador que abrem à Administração o poder de complementar a regra da imposição fiscal. Claro que sempre resta a possibilidade de se contrastar tal interpretação administrativa com a do

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 68; TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação Internacional sobre as Renditas de Empresas*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1997, p. 402.

⁷⁰ Cf. RE 80.004, Ac. do Pleno, de 1.6.77, Rel. Min. Cunha Peixoto, RTJ 83: 809. O Prof. CELSO DE ALBUQUERQUE MELLO (*Direito Constitucional Internacional*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994, p. 344) considera esse acórdão "um verdadeiro retrocesso", por não se estender aos demais ramos do direito a prevalência dos tratados sobre a lei interna.

⁷¹ Contra: SCHOUERI, Luis Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 155.

Judiciário, que prevalecerá afinal. Mas não se pode eliminar a competência administrativa na elaboração do regulamento, com eficácia sobre terceiros.

Na Alemanha a matéria vem sendo muito discutida e o Tribunal Constitucional já reconheceu a validade do "regulamento concretizador de normas" (*normkonkretisierenden Verwaltungsvorchriften*),⁷² que se não confunde com o exercício da mera atividade discricionária, sendo antes complementação do fato gerador definido na lei. Explica K. Vogel que se trata de interpretação administrativa, eis que concretização e interpretação constituem conceitos similares, justificando-se tal ampliação da competência administrativa em decorrência da necessidade de complementação de valores incluídos na lei formal.⁷³ Há, por conseguinte, regulamentos tipificadores (*Typisierungsvorschriften*), com eficácia vinculante, aos quais compete concretizar a linha de valoração (*Bewertungsrechtlinien*) iniciada pela lei formal,⁷⁴ máxime no que se refere à prevalência do princípio constitucional da igualdade, sendo certo que o espaço para a interpretação na via do regulamento será tanto maior quanto mais complexa for a valoração. Restaria, evidentemente, a possibilidade de se discutir a respeito da atipicidade das hipóteses consideradas pela norma regulamentar.⁷⁵ De notar que o positivismo alemão rejeita peremptoriamente a possibilidade de a Administração baixar regulamentos complementares.⁷⁶

Nos Estados Unidos também existe um amplo espaço para o exercício da atividade regulamentar da Administração. Diante da morosidade da interpretação pelo próprio legislador ou da insegurança que causaria a espera das decisões judiciais casuísticas, vem a Suprema Corte deferindo ao regulamento do imposto de renda (*Internal Revenue Code*) a competência para interpretar as ambigüidades da lei tributária, na ausência de uma intenção legislativa clara.⁷⁷ A regulamentação do Tesouro é vinculante, a menos que "não razoável e plenamente inconsistente com a lei do imposto de renda"

⁷² BverfGE 78, 214 (227).

⁷³ "Zur Bindung der Steuergerichte an Bewertungs- und Pauschalierungsrichtlinien". *Steuer und Wirtschaft* 68 (3): 257, 1991. Cf. tb. BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. *Gesetz und gesetzgebende Gewalt*. Berlin: Duncker & Humblot, 1981, p. 391; MARTENS, Joachim. "Rechtsanwendung und Rechtsetzung durch Verwaltungsvorschriften". In: TIPKE, Klaus (Ed.). *Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften*, cit., p. 167.

⁷⁴ *Id.*, *ibid.*, p. 262.

⁷⁵ *Id.*, *ibid.*, p. 261.

⁷⁶ Cf. KRUSE, Wilhelm. "Steuerspezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung". In: TIPKE, Klaus (Ed.). *Grenzen der Rechtsfortbildung...* cit., p. 71: "As normas fundantes da pretensão tributária (*Die steueranspruchsbegründenden Normen*) não são suscetíveis de complementação jurídica (*Rechtsfortbildung*). Positivismo jurídico tributário não é nenhuma expressão injuriosa". (*Steuerrechtlichen Positivismus ist kein Schimpfwort*). Na Itália VITORIO FROSINI (*La Lettera e lo Spirito delle Legge*. Milano: Giuffrè, 1994, p. 110), defende ponto de vista semelhante, recomendando que o órgão jurisdicional não se deixe vincular pela interpretação administrativa constante dos regulamentos.

⁷⁷ *Chevron, USA, Inc. v. Natural Resource Defense Council*, 467 U.S. 837 (1984).

(*unreasonable and plainly inconsistent with the revenue statutes*).⁷⁸ Por evidente que se tornará inevitável o controle judicial quando pela interpretação a burocracia pretenda simplesmente aumentar a arrecadação. Na Inglaterra a solução é semelhante.⁷⁹

No Brasil o positivismo tem procurado minimizar a importância da interpretação administrativa com defender a existência da *tipicidade fechada*, que é *contradictio in terminis*, e da *legalidade absoluta*, como já vimos antes (item 3.1.2.a). O art. 99 do Código Tributário Nacional expressa a adesão a esse raciocínio, ao estabelecer: "o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com a observância das regras de interpretação estabelecidas nesta lei". Quer dizer: o próprio CTN procura fechar e limitar a atividade regulamentar da Administração, estabelecendo regras para a interpretação das leis tributárias (art. 107 a 112) de modo pretensamente unívoco e seguro. Só que tais normas de interpretação carecem elas próprias da interpretação, tornando-se inócuas e vazias, donde redundam que a interpretação administrativa ainda encontra amplo campo para a sua efetivação.

4.3.2. Regulamento Autônomo

Quando a norma de direito tributário envolve direitos humanos, o Executivo pode regulamentá-la autonomamente, para a sua garantia.

A questão de um Estatuto do Contribuinte, até hoje não transformado em lei no Brasil, ao contrário do que aconteceu em outros países, pode ensejar a edição de normas no plano administrativo, para melhor garantir os direitos dos contribuintes, principalmente os ligados ao processo administrativo. A proclamação de direitos do contribuinte em lei formal, como fizeram os Estados Unidos,⁸⁰ a Espanha⁸¹ e Itália⁸² é em boa parte retórica, pois apenas explicitam os direitos já declarados na Constituição. A demora do Congresso Nacional em examinar o PLC 646/2000 não pode retardar o fortalecimento dos direitos fundamentais do contribuinte, como já perceberam as legislações de Minas Gerais⁸³ e de São Paulo.⁸⁴

4.4. Primado da Lei e Jurisprudência

As relações entre o subprincípio do primado da lei e a jurisprudência, que se sintetizam na problemática de vinculação do juiz à lei,

⁷⁸ *Bingler v. Johnson*.

⁷⁹ Cf. WEISFLOG, W. E. "Steuerverwaltungsvorschriften in Grossbritannien". *Steuer und Wirtschaft* 60: 59-68, 1983.

⁸⁰ *Taxpayer Bill of Rights II e III* - 1996 e 2000.

⁸¹ *Ley de Derecho y Garantías del Contribuyente* - 1998.

⁸² Legge 27 luglio, n. 212 - *Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente* - (2000).

⁸³ Lei 13.515, de 7.4.2000.

⁸⁴ Lei Complementar n.º 939, de 3.4.2003.

constituem ponto de permanente conflito no direito tributário do Estado Democrático de Direito.

De feito, há constante tensão e interação entre a lei tributária e a jurisprudência dos tribunais. Às vezes a jurisprudência exerce o papel de fonte formal do direito tributário ou aparece como inspiradora da legislação. Outras vezes, principalmente na problemática de alguns impostos estaduais e municipais – como o ICMS, o ISS e o IPTU – a correção legislativa da jurisprudência sobe de importância. Na temática dos tributos federais, a jurisprudência serviu como fonte material do direito legislado e poucas vezes foi modificada pela lei. Alguns motivos justificam a atenção sobre a dialética entre a legislação e a jurisprudência em matéria tributária.

Seja o primeiro que é pobre no Brasil a *análise doutrinária* dos julgados dos tribunais em questões fiscais. Há alguns livros e artigos⁸⁵ sobre o problema, mas são poucos e desatualizados. Mesmo em obras gerais de direito tributário as referências às decisões judiciais são escassas.

Em segundo lugar deve ser observado que o direito tributário é *massificado*, ou seja, produz elevadíssimo número de controvérsias entre o contribuinte e a Fazenda Pública da União, dos Estados e dos Municípios. Em consequência o STF e os Tribunais estaduais são chamados a resolver incontáveis litígios, aumentando a possibilidade de conflito com o Legislativo. Questões como as do FINSOCIAL, contribuição social, devolução de empréstimo compulsório, PIS, imposto de renda etc., ocupam o lugar principal nas estatísticas judiciárias.⁸⁶

A terceira razão consiste nisso: o direito tributário brasileiro, em virtude da longa vigência positivista e formalista, preocupou-se tão-só com a *legalidade* e com a *fonte legislativa da tributação*, relegando a um segundo plano a complementação na via judicial. Torna-se necessário agora recuperar a importância da jurisprudência, como vem sendo feito em outros países, nos quais se defende a ampliação do papel do juiz no desdobramento normativo do direito tributário.⁸⁷

O quarto motivo está em que nos últimos anos se assiste, aqui e alhures, a um novo relacionamento entre os Poderes do Estado. Ao revés de o Judiciário controlar o Legislativo, que é a hipótese normal de criação do direito,

⁸⁵ BALEIRO, Aliomar. *O Supremo Tribunal Federal, esse outro Desconhecido*. Rio de Janeiro: Forense, 1968; ROSAS, Roberto et al. *Aliomar Baleiro no Supremo Tribunal Federal (1965-1975)*. Rio de Janeiro: Forense, 1987; REZEK, José Francisco. "A Jurisprudência do Supremo e Direito Tributário." *Revista de Direito Tributário* 37: 109-140, 1986; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002.

⁸⁶ GALLOTTI, Luiz O. "A Prática da Competência do Supremo Tribunal Federal na CF 88". *Revista de Direito Administrativo* 183: 1-8, 1991.

⁸⁷ TIPKE, Klaus. "Über Steuergesetzgebung und Verfassungsgerichtsbarkeit". *Steuer und Wirtschaft* (4): 321, 1990, depois de anotar que o Judiciário examina melhor o problema da justiça fiscal que o Parlamento, conclui que "a esperança permanece apenas no Tribunal Constitucional" (*Danach bleibt nur die Hoffnung na das Bundesverfassungsgericht*).

passa ele a ser controlado pelos legisladores, através do instrumento da *correção legislativa* na via da emenda constitucional ou da lei complementar. A pesquisa no Brasil sobre o assunto ainda é incipiente, mas nos Estados Unidos e na Alemanha há trabalhos profundos e completos sobre o tema.⁸⁸

Em quinto lugar observa-se a tendência de o Judiciário controlar diretamente o regulamento administrativo, abandonando a rigidez do princípio da reserva absoluta da lei e praticando atos de judicialização da política fiscal, de que é exemplo eloqüente a recente decisão no caso do SAT.⁸⁹

Finalmente, a Constituição de 1988 trouxe novos instrumentos para provocar a atuação judicial, além de aperfeiçoar os já existentes. O controle da constitucionalidade das leis, na via da ação ou da exceção, ampliou o quadro das contradições entre o Legislativo e o Judiciário.

De modo que a interação entre a jurisprudência e a legislação em matéria tributária enfraquece a tese do primado da lei e pode ser estudada a partir dos seguintes pontos de vista:

- a) da *normatividade tributária*, ou seja, da inserção da jurisprudência no processo de concretização do direito.
- b) das *fontes do direito tributário*, em que o STF, por intermédio da ação declaratória de inconstitucionalidade, desconstitui a lei e pratica ato da mesma natureza desta;
- c) da *incorporação da jurisprudência*, aparecendo a legislação como fruto de antecipações pretorianas;
- d) da *correção legislativa da jurisprudência*, levada a efeito pelas emendas constitucionais e pelas leis complementares;
- e) da *judicialização da política tributária*.⁹⁰

5. CONCLUSÃO

Em síntese, a crise da legalidade que marca o fim do Estado-Providência e o início do Estado Democrático de Direito provoca um novo equilíbrio entre os Poderes do Estado e projeta sobre o direito tributário reflexos no fortalecimento da supremacia da Constituição e na relativização dos subprincípios da reserva e do primado da lei.

6. BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. "Tributos Municipais e Concessionários de Energia Elétrica". *Revista de Direito Tributário* 34: 157-183, 1985.

⁸⁸ Cf. ESKRIDGE JR., W. N. "Overriding Supreme Court Statutory Interpretation Decisions". *The Yale Law Journal* 101(2): 331-455, 1991.

⁸⁹ Vide nota 48.

⁹⁰ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. "A Interação entre a Lei e a Jurisprudência em Matéria Tributária". *Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* 3: 7-20, 1993.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Materiell verfassungsrechtliche Beschränkungen der Besteuerungsgewalt in der brasilianischen Verfassung und im deutschen Grundgesetz*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 2002.

_____. *Teoria dos Princípios. Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003.

BALLEIRO, Aliomar. *Alguns Andaimas da Constituição*. Rio de Janeiro: Livraria Principal, 1950.

_____. *Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas. (Anteprojeto)*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1965.

_____. *O Supremo Tribunal Federal, esse outro Desconhecido*. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

BARBOSA, Rui. "As Docas de Santos e as Taxas de Capatazia". *Obras Completas*, XLV, 1918, I. Rio de Janeiro: MEC, 1967, p. 105-243.

BECKER, Enno. "Zur Auslegung der Steuergesetze". *Steuer und Wirtschaft* 2: 145-180, 1924.

BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario*. Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1964, v. 1.

BETTERMANN, K. A. *Die verfassungskonforme Auslegung. Grenzen und Gefahren*. Heidelberg: C. F. Müller, 1986.

BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. *Gesetz und \gesetzgebende Gewalt*. Berlin: Duncker & Humblot, 1981.

BORGES, Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais/EDUC, 1975.

CAMPOS, Francisco. *Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 1956, v. 2.

CARRILO DE ALBORNOZ. "La Función Legislativa y la Reserva de Administración". In: *Las Cortes Generales*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1987, v. 2, p. 1449-1452.

CASÁS, José Oswaldo. *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A Partir del Principio de Reserva de Ley Tributaria*. Buenos Aires: AD-HOC, 2002.

COCIVERA, B. *Corso di Diritto Tributario*. Bari: F. Cacucci, 1965.

CRETTON, Ricardo Aziz. *Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

ESKRIDGE JR., W. N. "Overriding Supreme Court Statutory Interpretation Decisions". *The Yale Law Journal* 101(2): 331-455, 1991.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FALCÓN Y TELLA, Ramón. "Um Principio Fundamental del Derecho Tributario: la Reserva de Ley". *Civitas - Revista Española de Derecho Financiero* 104: 707-721, 1999.

FERRAJOLI, Luigi. *Direito e Razão. Teoria do Garantismo Penal*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002.

FLUME, W. "Steuerwesen und Rechtsordnung". *Festschrift für Rudolf Smend*, 1952, p. 59-101.

FROSINI, Vitorio. *La Lettera e lo Spirito delle Legge*. Milano: Giuffrè, 1994.

GALLOTTI, Luiz O. "A Prática da Competência do Supremo Tribunal Federal na CF 88". *Revista de Direito Administrativo* 183: 1-8, 1991.

GARCIA DE ENTERRIA. Hermenêutica e Supremacia Constitucional. *Revista de Direito Público* 77: 209-216, 1986.

GIANNINI, A. D. *I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario*. Torino: UTET, 1956.

GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Fiscal e Interpretação de Lei Tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. *Contribuições (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Princípios de Ciencia de las Finanzas*. Buenos Aires: Depalma, 1949.

HÄBERLE, Peter. *Die Verfassung des Pluralismus*. Königstein: Athenäum, 1980.

HARTZ, W. "Steuergerichte und Verfassung". In: THOMA, G. & NIEMANN, V. (Coord.). *Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis*. Köln: O. Schmidt, 1965, p. 89-118.

ISENSEE, Joseph. "Mehr Recht durch weniger Gesetze?" *ZRP* 1985, p. 141-??.

JARACH, Dino. Hermenêutica e Direito Tributário. In: MORAES, Bernardo Ribeiro et al. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 83-102.

JELLINEK, Georg. *Allgemeine Staatslehre*. Bad Homburg: Max Gehlen, 1966.

KANT, Emmanuel. *Fundamentación de la Metafísica de las Costumbres*. Buenos Aires: El Ateneo, 1951.

KIRCHHOF, Paul. "Besteuerung und Eigentum". *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer* 39: 213-285, 1981.

KLEIN, Friedrich. "Eigentumsgarantie und Besteuerung". *Steuer und Wirtschaft* 43 (1): 433-486, 1966.

KLOEPFER, M. "Gesetzgebung im Rechtsstaat". *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer* 40: 63-98, 1982.

KRUSE, Heinrich Wilhelm. "Steuerspezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung". In : TIPKE, Klaus (Ed.). *Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung un Verwaltungsvorschriften in Steuerrecht*. Köln: O. Schmidt, 1982, p. 71-83.

_____. *Lehrbuch des Steuerrechts*. München: C. H. Beck, 1991.

LAPATZA, J. J. Ferreiro. *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid: Marcial Pons, 1998, v. 1.

LEISNER, Walter. *Krise des Gesetzes. Die Auflösung des Normenstaates*. Berlin: Duncker & Humblot, 2001.

MARTENS, Joachim. "Rechtsanwendung und Rechtsetzung durch Verwaltungsvorschriften". In : TIPKE, Klaus (Ed.). *Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung un Verwaltungsvorschriften in Steuerrecht*. Köln: O. Schmidt, 1982, p. 71-83.

MELLO, Celso de Albuquerque. *Direito Constitucional Internacional*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994.

MICHELLI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1982.

NOVELLI, Flávio Bauer. "O Congresso e o Processo Legislativo na Emenda nº 1 à Constituição de 1967". In: CAVALCANTI, Themistocles Brandão (Coord.). *Estudos sobre a Constituição de 1967 e sua Emenda n.º 1*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1977, p. 67-94.

_____. "Segurança dos Direitos Individuais e Tributação". *Revista de Direito Tributário* 25/26, p. 159-175, 1983.

PARETO, Vilfredo. *Manuel D'Economie Politique*. Paris: Giard & Brière, 1909.

REALE, Miguel. "Saudação ao Tributarista do Ano". In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Imunidades contra Impostos na Constituição Anterior e sua Disciplina Mais Completa na Constituição de 1988*. São Paulo: IBDT – Ed. Resenha Tributária, 1990, p. 292-297.

REZEK, José Francisco. "A Jurisprudência do Supremo e Direito Tributário." *Revista de Direito Tributário* 37: 109-140, 1986.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. "Legalidade Tributária, Tipicidade Aberta, Conceitos Indeterminados e Cláusulas Gerais Tributárias". *Revista de Direito Administrativo* 229: 313-333, 2002.

ROBINSON, Jean. *Filosofia Econômica*. Rio de Janeiro: Zahar, 1979.

ROSAS, Roberto et al. *Aliomar Baleeiro no Supremo Tribunal Federal (1965-1975)*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

SCHOUERI, Luis Eduardo. "Preços de Transferência e Acordos de Bitributação". In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 53-70.

_____. *Preços de Transferência no Direito Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 1999.

SEILER, Christian. *Der einheitliche Parlamentsvorbehalt*. Berlin: Duncker & Humblot, 2000.

SHAW, José Luis. "Irretroatividade de la Ley Tributaria". *Revista de Direito Tributário* 32: 22-59.

STARCK, Christian. *El Concepto de Ley en la Constitución Alemana*. Madrid:

Centro de Estudios Constitucionales, 1979.

_____. *Freiheit und Institutionen*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2002.

STEINBERG, Richard. "Der Verwaltungsvorbehalt". *Archiv des öffentlichen Rechts*, 110 (2): 225-267.

TIPKE, Klaus. *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*. Köln: O. Schmidt, 1981.

_____. "Steuergesetzgebung und Verfassungsgerichtsbarkeit". *Steuer und Wirtschaft* 67 (4): 308-321, 1990.

_____. *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: O. Schmidt, 2000.

TORRES, Heleno Taveira. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1997.

TORRES, Ricardo Lobo. "A Interação entre a Lei e a Jurisprudência em Matéria Tributária". *Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* 3: 7-20, 1993.

_____. "Contribuições Sociais". *Revista de Direito Tributário* 72: 7-21.

_____. "Legalidade Tributária e Riscos Sociais". *Revista Dialética de Direito Tributário* 59: 96-112, 2000.

_____. "Normas Gerais Antielisivas". In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal*. Brasília: ESAF, 2002, p. 371-412.

_____. (Org.). *Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

UCKMAR, Victor. "La Tutela del Contribuyente Frente a la Corte Constitucional Italiana y a la Corte de Justicia Europea". *Revista Tributária e de Finanças Públicas* 34: 9-23, 2000.

VALDÉS COSTA, Ramon. *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma, 1992.

VANONI, Ezio. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Rio de Janeiro: Ed. Financeiras, s/d.

VOGEL, Klaus. "Zur Bindung der Steuergerichte an Bewertungs- und Pauschalierungsrichtlinien". *Steuer und Wirtschaft* 68 (3): 254-262, 1991.

WALZ, R. *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung*. Heidelberg: R. v. Decker, 1980.

WEBER-GRELLET. "In dubio pro quo?" *Steuer und Wirtschaft* 58 (1): 48-60, 1981.

WEISFLOG, W. E. "Steuerverwaltungsvorschriften in Grossbritannien". *Steuer und Wirtschaft* 60: 59-68, 1983.

XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

_____. *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1981.

_____. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

Rio de Janeiro, 11 de março de 2003.