

ano 16 - n. 65 | julho/setembro - 2016  
Belo Horizonte | p. 1-300 | ISSN 1516-3210 | DOI: 10.21056/aec.v16i65  
A&C – R. de Dir. Administrativo & Constitucional  
[www.revistaaec.com](http://www.revistaaec.com)

# A&C

**Revista de Direito  
ADMINISTRATIVO  
& CONSTITUCIONAL**

**A&C - ADMINISTRATIVE &  
CONSTITUTIONAL LAW REVIEW**

 **EDITORA  
Fórum**

# A&C – REVISTA DE DIREITO ADMINISTRATIVO & CONSTITUCIONAL

**IPDA**  
Instituto Paranaense  
de Direito Administrativo

INSTITUTO DE DIREITO  
**ROMEUFELIPE  
BACELLAR**

© 2016 Editora Fórum Ltda.

Todos os direitos reservados. É proibida a reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio eletrônico ou mecânico, inclusive através de processos xerográficos, de fotocópias ou de gravação, sem permissão por escrito do possuidor dos direitos de cópias (Lei nº 9.610, de 19.02.1998).



**Luís Cláudio Rodrigues Ferreira**  
Presidente e Editor

Av. Afonso Pena, 2770 – 15º andar – Savassi – CEP 30130-012 – Belo Horizonte/MG – Brasil – Tel.: 0800 704 3737  
www.editoraforum.com.br / E-mail: editoraforum@editoraforum.com.br

Impressa no Brasil / Printed in Brazil / Distribuída em todo o Território Nacional

Os conceitos e opiniões expressas nos trabalhos assinados são de responsabilidade exclusiva de seus autores.

A246 A&C : Revista de Direito Administrativo & Constitucional. – ano 3, n. 11, (jan./mar. 2003) – Belo Horizonte: Fórum, 2003-

Trimestral  
ISSN: 1516-3210

Ano 1, n. 1, 1999 até ano 2, n. 10, 2002 publicada pela Editora Juruá em Curitiba

1. Direito administrativo. 2. Direito constitucional.  
I. Fórum.

CDD: 342  
CDU: 342.9

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo

Capa: Igor Jamur

Projeto gráfico: Walter Santos

## Periódico classificado no Estrato A1 do Sistema Qualis da CAPES - Área: Direito.

### Qualis – CAPES (Área de Direito)

Na avaliação realizada em 2015, a revista foi classificada no estrato A1 no Qualis da CAPES (Área de Direito).

### Entidade promotora

A *A&C – Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, é um periódico científico promovido pelo Instituto de Direito Romeu Felipe Bacellar com o apoio do Instituto Paranaense de Direito Administrativo (IPDA).

### Foco, Escopo e Público-Alvo

Foi fundada em 1999, teve seus primeiros 10 números editorados pela Juruá Editora, e desde o número 11 até os dias atuais é editorada e publicada pela Editora Fórum, tanto em versão impressa quanto em versão digital, sediada na BID – Biblioteca Digital Fórum. Tem como principal objetivo a divulgação de pesquisas sobre temas atuais na área do Direito Administrativo e Constitucional, voltada ao público de pesquisadores da área jurídica, de graduação e pós-graduação, e aos profissionais do Direito.

### Linha Editorial

A linha editorial da *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, estabelecida pelo seu Conselho Editorial composto por renomados juristas brasileiros e estrangeiros, está voltada às pesquisas desenvolvidas na área de Direito Constitucional e de Direito Administrativo, com foco na questão da efetividade dos seus institutos não só no Brasil como no Direito comparado, enfatizando o campo de intersecção entre Administração Pública e Constituição e a análise crítica das inovações em matéria de Direito Público, notadamente na América Latina e países europeus de cultura latina.

### Cobertura Temática

A cobertura temática da revista, de acordo com a classificação do CNPq, abrange as seguintes áreas:

- Grande área: Ciências Sociais Aplicadas (6.00.00.00-7) / Área: Direito (6.01.00.00-1) / Subárea: Teoria do Direito (6.01.01.00-8) / Especialidade: Teoria do Estado (6.01.01.03-2).
- Grande área: Ciências Sociais Aplicadas (6.00.00.00-7) / Área: Direito (6.01.00.00-1) / Subárea: Direito Público (6.01.02.00-4) / Especialidade: Direito Constitucional (6.01.02.05-5).
- Grande área: Ciências Sociais Aplicadas (6.00.00.00-7) / Área: Direito (6.01.00.00-1) / Subárea: Direito Público (6.01.02.00-4) / Especialidade: Direito Administrativo (6.01.02.06-3).

### Indexação em Bases de Dados e Fontes de Informação

Esta publicação está indexada em:

- Ulrich's Periodicals Directory
- Latindex
- Directory of Research Journals Indexing
- Universal Impact Factor
- CrossRef
- Google Scholar
- RVBI (Rede Virtual de Bibliotecas – Congresso Nacional)
- Library of Congress (Biblioteca do Congresso dos EUA)

### Processo de Avaliação pelos Pares (Double Blind Peer Review)

A publicação dos artigos submete-se ao procedimento *double blind peer review*. Após uma primeira avaliação realizada pelos Editores Acadêmicos responsáveis quanto à adequação do artigo à linha editorial e às normas de publicação da revista, os trabalhos são remetidos sem identificação de autoria a dois pareceristas *ad hoc* portadores de título de Doutor, todos eles exógenos à Instituição e ao Estado do Paraná. Os pareceristas são sempre Professores Doutores afiliados a renomadas instituições de ensino superior nacionais e estrangeiras.

*A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional* realiza permuta com as seguintes publicações:

- *Revista da Faculdade de Direito*, Universidade de São Paulo (USP), ISSN 0303-9838
- *Rivista Diritto Pubblico Comparato ed Europeo*, ISBN/EAN 978-88-348-9934-2

# Equiparações de estabelecimentos a industriais por decreto: portas de papelão na fortaleza de pedra da legalidade!

*Equalizations of industrial establishments by decree: cardboard doors in the stone fortification of legality!*

**José Roberto Vieira\***

Universidade Federal do Paraná (Paraná, Brasil)

joserwieira@uol.com.br

**Recebido/Received:** 16.01.2016 / January 16<sup>th</sup>, 2016

**Aprovado/Approved:** 03.03.2016 / March 3<sup>rd</sup>, 2016

---

**Resumo:** O presente trabalho analisa a providência do Decreto nº 8.393/2015 de equiparar a industrial certos estabelecimentos atacadistas, a partir da autorização da Lei nº 7.798/1989, sujeitando-os ao IPI. Demonstra que a tomada de tal medida por decreto, ato normativo oriundo do Executivo, não do Legislativo, viola os princípios constitucionais da Legalidade e da Tipicidade Tributárias, bem como atenta contra os seus fundamentos constitucionais: os princípios gerais da República e da Democracia, que, com sua essência no autogoverno, conectam-se aos primeiros pela ponte da representatividade popular que também os caracteriza. Examina o sentido histórico da Legalidade Genérica e Tributária, desde a Magna Carta inglesa de 1215, identificando-lhe o âmago na ideia de autotributação, bem como traçando a sua noção conceptual. Evidencia a impossibilidade de delegação legislativa para a instituição de tributos, inclusive as delegações disfarçadas; bem como para estabelecer novos sujeitos passivos. O texto conclui que, diante de excessos regulamentares como os do caso em tela, cabe a missão profética da denúncia das inconstitucionalidades tanto da iniciativa do Executivo quanto da licença do Legislativo.

---

Como citar este artigo/*How to cite this article:* VIEIRA, José Roberto. Equiparações de estabelecimentos a industriais por decreto: portas de papelão na fortaleza de pedra da legalidade! *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, Belo Horizonte, ano 16, n. 65, p. 159-197, jul./set. 2016. DOI: 10.21056/aec.v16i65.273.

\* Professor de Direito Tributário na graduação, mestrado e doutorado em Direito da Universidade Federal do Paraná (Curitiba-PR, Brasil). Doutor e Mestre em Direito do Estado – Direito Tributário pela PUC/SP. Estudos pós-graduados no *Instituto de Estudios Fiscales* (Madri, Espanha). Professor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET (especialização). Ex-membro julgador do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual CARF (Brasília, DF). Ex-Auditor da Receita Federal (Curitiba, PR). Parecerista. E-mail: joserwieira@uol.com.br.

**Palavras-chave:** Decreto. Legalidade e tipicidade tributárias. República e democracia. Autogoverno e autotributação. Delegação legislativa e delegação disfarçada.

**Abstract:** This work analyses the arrangement of the decree nº 8.393/2015, to make equal to industrial establishments some commercial ones, with basis in the authorization of the Law nº 7.798/1989, submitting them to IPI. It demonstrates that such a measure by decree, act of the executive, not of the legislative, violates the constitutional principles of Tax Legality and Typical Description, and attempts against its constitutional foundations: the general principles of Republic and Democracy, that, with its essence in the self-government, associates themselves to the firsts by the bridge of the popular representativeness, that also characterize them. It examines the historical sense of General and Tax Legality, since Magna Charta of 1215, identifying its soul in the idea of self-taxation, and drawing its conception. It makes evident the impossibility of legislative delegation to the tax institution, including the simulated ones; and to establish new taxpayers. The text concludes that, in front of regulations exorbitances, like in this case, we must assume the denunciation prophetic mission of the unconstitutionality of the executive initiative as much as of the legislative permission.

**Keywords:** Decree. Tax legality and tax typical description. Republic and democracy. Self-government and self-taxation. Legislative delegation and simulated delegation.

**Sumário:** **1** Introdução – **2** República e Democracia – **3** República – **4** Democracia – **5** Legalidade Tributária – **6** Equiparação recente a industrial dos atacadistas de produtos de perfumaria, de toucador e cosméticos – **7** Impossibilidade de Delegação Legislativa para Instituição de Tributo – **8** Legalidade Tributária e sujeito passivo – **9** Atentados aos Princípios da Legalidade Tributária, da Tipicidade Tributária, da República e da Democracia – **10** Profecia, pedra e papelão – Referências

---

*... o Poder Executivo... legislou... Não se pôde...  
denominar este facto pela expressão geral de violação  
da Constituição: é a destruição da Constituição (sic)*

Ruy Barbosa<sup>1</sup>

## 1 Introdução

Estaremos debruçados, mais adiante, sobre a *inclusão dos estabelecimentos atacadistas de produtos de perfumaria, de toucador e cosméticos entre os comerciantes equiparados a industrial*, pela legislação do IPI; providência levada a cabo pelo Decreto nº 8.393, de 28.01.2015, com amparo na licença concedida pela Lei nº 7.798, de 10.07.1989, artigo 8º.

Sabedores de que tais equiparações consistem em autênticas ficções jurídicas, com todos os riscos, inconvenientes e restrições que são inerentes a essas figuras, temos plena consciência dos atentados que daí decorrem contra a hipótese constitucional de incidência do IPI, contra a repartição constitucional de competências tributárias e contra o Princípio da Federação; além dos atentados adicionais aos princípios da Tipicidade e da Legalidade Tributárias, bem como da Capacidade Contributiva e da

---

<sup>1</sup> *Commentarios à Constituição Federal Brasileira (sic)*, v. II, p. 9-10.

Igualdade Tributária; como já tivemos, aliás, oportunidade de mostrar e demonstrar.<sup>2</sup> Também temos, contudo, perfeita noção tanto dos nossos limites espaciais quanto de nosso repúdio à superficialidade. Por isso nos dedicaremos, aqui, tão só, à *análise do fato de que tal providência adveio de um ato normativo do Executivo, não do Legislativo*, como, logo concluiremos, deveria, indubitavelmente, ser.

Todavia, como os *princípios constitucionais tributários* postos em iminente situação de risco, aqui, são os *da Legalidade e da Tipicidade Tributárias*, cumpre que nos debrucemos sobre eles; mas não sem antes nos equiparmos com o prévio e indispensável exame dos seus fundamentos constitucionais: os *princípios gerais da República e da Democracia*.

## 2 República e Democracia

Uma palavra inicial quanto à importância desses temas, essenciais à Política e ao Direito Público, irônica e saborosamente ilustrada por Fernando Savater, o filósofo espanhol contemporâneo, quando nos lembra que os antigos gregos chamavam aos desinteressados na Política de “idiotés”, significando pessoa isolada, que nada tinha a oferecer aos demais. E completa: “Desse ‘idiotés’ grego deriva nosso *idiota* atual, que não preciso explicar o que significa”. Parafrazeando Savater, e de forma até “... um pouco agressiva e irreverente...”, como ele a define, mas perfeitamente lógica e etimológica, diríamos que *só não se interessam por esses temas aqueles que se aproximam da idiotice!*<sup>3</sup>

Embora falando da república, Régis Debray, o professor e filósofo da França, enuncia ideia plenamente aplicável também à democracia: “... nunca se realiza. Seguramente es irrealizable. *Todas las repúblicas que existen son esbozos* relativos, inferiores a sus principios” (grifamos).<sup>4</sup> Trata-se de certeza antiga. Já em meados do século XVIII, afirmava Jean-Jacques Rousseau, aqui se referindo à democracia, mas novamente numa ideia comum a ambas: “... no rigor da aceção, jamais existiu, jamais existirá uma democracia verdadeira”, cuja força o filósofo bem exprime pela hipérbole de reservá-la a uma eventual sociedade divina: “Se existisse um

<sup>2</sup> Equiparações de Estabelecimentos Comerciais a Industriais: Ficções que tangem o Divino ou que tocam o Demoníaco, In: MACEDO, Alberto et al. *Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo*, p. 675-730.

<sup>3</sup> *Política para meu Filho*, p. 16-17. Nessa interessante obra, o autor escreve a seu filho, Amador, então adolescente, explicando-lhe o que é política – no original espanhol: *Política para Amador*, e que vem, aliás, na esteira de outro trabalho de Savater, este ainda mais admirável, fazendo o mesmo com a noção de ética: *Ética para meu filho* – no original espanhol: *Ética para Amador*, do qual há reedição recente, acrescida de um apêndice – *Ética para Amador*, 3. ed. argentina, de 2001.

<sup>4</sup> *La República explicada a mi hija*, p. 81. No que tange ao título, preferimos a versão argentina à espanhola – *El civismo explicado a mi hija*, de 2000 – por uma questão de precisão, que principia pelo título original – *La République expliquée à ma fille*, de 1998 – e encontra definitiva razão de ser no seu conteúdo, que, embora igualmente “cívico”, é caracteristicamente “republicano”. Trata-se de obra curiosamente semelhante, em sua concepção, às de Savater, por último citadas, em que o autor explica à sua filha, também adolescente, o que é uma república.

povo de deuses, governar-se-ia democraticamente”.<sup>5</sup> Por isso Robert A. Dahl, o ex-professor de Yale, adverte que “... nenhum grande sistema no mundo real é plenamente democratizado...”;<sup>6</sup> por isso Juan Ramón Capella, o catedrático de Barcelona, observa que “... os processos de democratização são ainda embrionários nas sociedades contemporâneas...”;<sup>7</sup> por isso Emerson Gabardo, o administrativista paraense, registra: “... a democracia é sempre precária...”.<sup>8</sup> Aqui, aliás, presente já a noção de democracia (república também, diríamos) como processo, “... em contínua progressão...”:<sup>9</sup> a democracia, advertia, há muito, Pontes de Miranda, “... é ‘no tempo’, em soluções sucessivas e provisórias... ela é *um ‘fazer-se’...*”.<sup>10</sup> Noção também sublinhada, hoje, por José Afonso da Silva, que revela certa impaciência com a “... tese pessimista, se não de fundo elitista, segundo a qual a democracia nunca fora realizada em sua pureza em lugar algum”, assentando: “Os que assim pensam não concebem que a democracia seja um processo... Como tal a democracia nunca se realizará inteiramente...”.<sup>11</sup>

Com efeito, república e democracia são noções que indubitavelmente funcionam como “ideais-limites”, na expressão confiável de Norberto Bobbio.<sup>12</sup> E ideais-limites nitidamente perseguidas pelo movimento jurídico e político dos homens e seus estados, mas num compasso assim descrito, em 1886, por Friedrich Nietzsche, cujo verbo filosoficamente profundo e estilisticamente belo era certamente livre, solto e ousado como o de poucos: “...o seu ritmo é demasiado vagaroso e sonolento para os mais impacientes... atestam os uivos cada vez mais raivosos, o ranger de dentes cada vez mais ostensivo dos cães anarquistas...”.<sup>13</sup> Aliás, já em 1878, referindo-se a um sistema político em que o governo fosse um órgão do povo, Nietzsche afirmava tratar-se, num vaticínio que o tempo demonstraria demasiado otimista, de um novíssimo conceito que se apoderaria de todas as cabeças, acrescentando, porém: “...para o que, no entanto, talvez necessite de mais um século”.<sup>14</sup>

*Em termos republicanos e democráticos encontramos-nos também nós, brasileiros, em tenra idade, pois desfrutamos de uma vivência republicano-democrática não mais do que apenas pálida e esmaecida. Na palavra inspirada de Cármen Lúcia*

<sup>5</sup> Do Contrato Social ou Princípios do Direito Político, In: *Rousseau*, p. 90 e 92.

<sup>6</sup> *Poliarquia*, p. 31.

<sup>7</sup> *Os Cidadãos Servos*, p. 69.

<sup>8</sup> *Interesse Público e Subsidiariedade*, p. 370.

<sup>9</sup> VIANNA, Luiz Werneck; CARVALHO, Maria Alice Rezende de. República e Civilização Brasileira, In: BIGNOTTO, Newton (Org.). *Pensar a República*, p. 141.

<sup>10</sup> *Comentários à Constituição de 1946*, v. I, p. 14. Essa ideia pontiana é enfatizada por Dante Braz Limongi, seu intérprete – *O Projeto Político de Pontes de Miranda: Estado e Democracia na Obra de Pontes de Miranda*, p. 183-184 e 245.

<sup>11</sup> *Poder Constituinte e Poder Popular (Estudos sobre a Constituição)*, p. 45.

<sup>12</sup> *Igualdade e Liberdade*, p. 8.

<sup>13</sup> *Além do Bem e do Mal: Prelúdio a uma Filosofia do Futuro*, p. 102.

<sup>14</sup> *Humano, Demasiado Humano: Um Livro para Espíritos Livres*, p. 243.

Antunes Rocha, nossa república (e democracia, agregaríamos) foi “... proclamada, conquanto não efetiva, nem definitivamente... realizada...”; pior, trata-se de “... uma República ainda muito mal praticada...”; e pior ainda, confessemos possuir uma “... parca República vivida pelo Brasil”.<sup>15</sup> Confirma-o Renato Janine Ribeiro, o titular de Filosofia da USP, quando, versando a necessidade de desenvolver nossa democracia (e república, agregaríamos), assevera que “Desse regime ainda sabemos pouco”.<sup>16</sup>

### 3 República

Perante nossa infância republicano-democrática, nada mais adequado do que olhar para a primeira dessas noções com intuitos minimamente conceptuais. *República*, do latim “*res publica*”, significa “coisa pública”, “coisa comum” – como esclarece o etimologista (Antônio Geraldo da Cunha)<sup>17</sup> – e confirma o filósofo (Régis Debray), adicionando este: “Es el término genérico que empleaban los antiguos filósofos... para designar a cualquier ‘Estado regido por leyes’”.<sup>18</sup> Tal confirmação já é secular, como se vê em Rousseau: “Chamo pois de *república* todo o Estado regido por leis...”; que aditava elucidativamente “...pois só nesse caso *governa o interesse público e a coisa pública...*” (grifamos).<sup>19</sup> Tamanha a importância da ideia que não admira que Emmanuel Kant, o velho filósofo de Königsberg, a tenha anunciado como primeiro artigo de um eventual acordo pela paz perpétua: “... a constituição de cada estado deve ser republicana”;<sup>20</sup> e não admira que Fernando Savater, o atual filósofo de Madri, tenha registrado que “... o mínimo que um país no século XX merece é um regime republicano”.<sup>21</sup>

Voltemo-nos para a realidade nacional. Nosso Estatuto Magno não só afirma, logo no primeiro momento do texto, o Princípio da República (artigo 1º), mas também erige seu núcleo essencial em *cláusula imutável* (artigo 60, §4º, II), apenando sua inobservância com a severidade da *intervenção federal nos estados* (artigo 34, VII, a).

Conquanto a doutrina constitucional brasileira, após o advento do texto de 1988, numa lamentável tendência literal, incline-se no sentido de que a República não mais constitui *cláusula intocável*, é evidente que, vencida, em 21 de abril de 1993, a possibilidade de revisão constitucional a respeito (artigo 2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), a sua ideia nuclear de representação (voto direto, secreto e universal – artigo 60, §4º, II) segue presente, assim como a de temporariedade

<sup>15</sup> *República e Federação no Brasil: Traços Constitucionais da Organização Política Brasileira*, p. 17, 73 e 85.

<sup>16</sup> Democracia Versus República: A Questão do Desejo nas Lutas Sociais, In: BIGNOTTO, Newton (Org.). *Pensar a República*, p. 24.

<sup>17</sup> *Dicionário Etimológico Nova Fronteira da Língua Portuguesa*, p. 677.

<sup>18</sup> *La República...*, *op. cit.*, p. 19.

<sup>19</sup> *Do Contrato Social...*, *op. cit.*, p. 61.

<sup>20</sup> *Apud* BOBBIO, Norberto, *O Futuro da Democracia: uma defesa das regras do jogo*, p. 38.

<sup>21</sup> *Política...*, *op. cit.*, p. 199.

(voto periódico – artigo 60, §4º, II), e até mesmo a de igualdade, para aqueles que a entendem integrante da noção republicana (entre os direitos individuais – artigo 60, §4º, IV). Donde cremos que, se a razão não se encontra com Geraldo Ataliba – “O Autor entende que o princípio republicano, muito embora não expresso diretamente... foi mantido na Constituição de 1988 como ‘cláusula pétrea’ [dependente apenas do resultado do plebiscito], eis que está ele consagrado nos demais princípios estabelecidos no §4º do art. 60...”<sup>22</sup> – certamente se encontrará com Pinto Ferreira – “A essência da república está no voto direto, secreto, universal e periódico...”<sup>23</sup> Para Cármen Lúcia Antunes Rocha, cuja posição se nos afigura sensata, entre a promulgação constitucional e o plebiscito de 1993, a república não foi cláusula pétrea, pela possibilidade de sua modificação pela via revisional, após o que recobrou sua condição de imodificável como limite material implícito.<sup>24</sup> Roque Antonio Carrazza prefere ver, no dispositivo constitucional, a petrificação dos reflexos republicanos.<sup>25</sup>

É este “... o princípio mais importante e decisivo do nosso direito público”, “... a síntese de todas as nossas instituições”, na apreciação de Geraldo Ataliba, insuperável na acuidade com que mergulhou em todos os meandros e escaninhos da complexa noção.<sup>26</sup>

*Define-o* a pena do mestre como “... o regime político em que os exercentes de funções políticas (executivas e legislativas) representam o povo e decidem em seu nome, fazendo-o com responsabilidade, eletivamente e mediante mandatos renováveis periodicamente”. Não obstante pôr friso na ideia de igualdade, não é discrepante a visão de Roque Antonio Carrazza, para quem “República é o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade”.<sup>27</sup>

Dessarte, pode-se inferir que *caracterizam a República: a representatividade*, decorrente da eletividade, *a transitoriedade e a responsabilidade*. Traços entre os quais cumpre conceder relevo ao primeiro deles, pois a República é, antes e acima de tudo, aquele regime de governo em que as autoridades são meros administradores da coisa pública – “*res publica*” – a título de mandatários do povo, que detém a sua propriedade.

Daí assistir integral razão a Geraldo Ataliba quando coloca a *ideia de mandato* como “Pedra de toque do sistema... ponto de referência dos demais institutos informadores da República...”, localizando-o “... no centro de toda construção jurídica da República”.<sup>28</sup>

<sup>22</sup> *República e Constituição*, 2. ed., p. 39, nota de atualização nº 1.

<sup>23</sup> *Comentários à Constituição Brasileira*, v. 3, p. 212.

<sup>24</sup> *República e Federação...*, *op. cit.*, p. 70, 86 e 88-89.

<sup>25</sup> Muito embora não o encare mais como uma cláusula pétrea – *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 81-83.

<sup>26</sup> *República e Constituição*, 1. ed., p. XI e XIV; na última edição, *op. cit.*, p. 15 e 18.

<sup>27</sup> ATALIBA, Geraldo, *ibidem*, p. IX; na edição atualizada, *ibidem*, p. 13; CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso...*, *op. cit.*, p. 58.

<sup>28</sup> *República e...*, *op. cit.*, p. 64-65; na edição atualizada, *op. cit.*, p. 90-91.

Os poderes atribuídos aos mandatários do povo só descobrem sentido na ideia de função, na ideia de meios para a realização do interesse público. A ênfase em tais poderes, marco de uma época que já deixamos para trás, deve ceder espaço ao acento posto nos seus “deveres” em relação às “finalidades” consagradas na lei. Somente para cumpri-los e para atingi-las é que se lhes outorgam “poderes”. Daí a inclinação de muitos autores modernos, recorda Marcelo Caetano, denominando-os *poderes-deveres*, nomenclatura que ganhou divulgação a partir de Santi Romano, como lembra Celso Antônio Bandeira de Mello.<sup>29</sup> Nenhum, porém, meditando à luz da noção funcional, logrou projetar tão longe suas consequências, como o fez Celso Antônio, chegando a propor *uma inversão do binômio*: “deveres-poderes” mais do que “poderes-deveres”.<sup>30</sup> Não obstante a questionabilidade dessas expressões híbridas perante a Lógica Jurídica,<sup>31</sup> é forçoso reconhecer a irrecusável coerência da proposta desse eminente publicista, uma vez que os “poderes” não passam de simples instrumentos conferidos ao administrador público, de sorte a equipá-lo na incessante procura do atender às finalidades legais. Aí seus “deveres” inafastáveis.

Este é o momento e o local para aduzirmos ao tema a teoria da “Relação de Administração”, que, a despeito de formulada no âmbito do Direito Administrativo, exprime com precisão a representatividade republicana, opondo o dono da coisa pública (o povo) ao seu administrador (governante, representante, mandatário).<sup>32</sup> Essa teorização foi virtuosamente urdida e composta por aquele que os mestres apresentam como seu mestre. Não é prudente mais do que transcrever com respeito as asserções geniais que faz, ao opor as ideias de propriedade e de administração, esta típica do Direito Público, aquela característica do Direito Privado, o grande Ruy Cirne Lima, jurista dos pampas e do Brasil, para o nosso justo orgulho:

A palavra *administração*... designa geralmente a atividade do que não é proprietário – do que não é senhor absoluto... Administração, segundo o nosso modo de ver, é a atividade... do que não tem a disposição da coisa ou do negócio administrado... Na administração, o dever e a finalidade são predominantes; no domínio, a vontade... O fim, - e não a vontade, -

<sup>29</sup> CAETANO, Marcelo, *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo*, p. 141; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio, *Elementos de Direito Administrativo*, p. 53; e *Curso de Direito Administrativo*, p. 69.

<sup>30</sup> Controle Judicial dos Atos Administrativos, *Revista de Direito Público*, n. 65, p. 31; Princípios Fundamentais de Direito Administrativo, In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (Coord.). *Curso de Direito Administrativo*, p. 22; Legalidade, Motivo e Motivação do Ato Administrativo, *Revista de Direito Público*, n. 90, p. 60; *Elementos...*, *op. cit.*, p. 23 e 52-55; e *Curso...*, *op. cit.*, p. 32 e 68-70.

<sup>31</sup> São questionáveis, perante a Lógica Jurídica, essas expressões – “poderes-deveres” ou “deveres-poderes” – uma vez que, nas normas jurídicas, ocorre a tripartição do universo da conduta nos chamados modais deônticos, “obrigatório, permitido e proibido”, na lição de Lourival Vilanova – *Lógica Jurídica*, p. 124-126; *Lógica Jurídica*, In: *Escritos Jurídicos e Filosóficos*, v. 2, p. 188-189; *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, p. 37-38; *ibidem*, 3. ed., p. 76-77. Em verdade, cremos que, na versão tradicional (poderes-deveres), concede-se destaque ao primeiro membro do binômio, e estamos em presença do modal “permitido”; enquanto na versão mais recente (deveres-poderes), o friso posto nos “deveres” revela o modal “obrigatório”.

<sup>32</sup> ATALIBA, Geraldo, *República e...*, *op. cit.*, p. 64 e 68; na edição atualizada, *op. cit.*, p. 90 e 94.

*domina tôdas as formas de administração...* Supõe, destarte, a atividade administrativa a preexistência de uma regra jurídica, reconhecendo-lhe uma finalidade própria... *À relação jurídica que se estrutura ao influxo de uma finalidade cogente*, chama-se relação de administração... (sic) (grifamos).<sup>33</sup>

Em lugar de nossa avaliação pessoal, de pouco significado, lançamos mão das palavras daquele publicista, que, com tanto brilho, versou o tema da República, e cujo depoimento acerca da Relação de Administração, tal como vista por Cirne Lima, é dos mais expressivos: “Na verdade, *a ideia de representação e o instituto do mandato, como fulcros da concepção republicano-democrática* - do ponto de vista jurídico – *explicam-se pela relação de administração*, que entre nós encontrou seu expositor máximo em Ruy Cirne Lima...” (grifamos) (Geraldo Ataliba).<sup>34</sup>

## 4 Democracia

Apertemos agora o olhar para a ideia de representação, ainda navegando em águas republicanas, e no centro delas, mas já lhes reconhecendo aqui o influxo da correnteza democrática.

A *aproximação entre as noções de República e de Democracia* data dos antigos, como se pode ver em Cícero (Nicolla Matteucci e Cármen Lúcia Antunes Rocha).<sup>35</sup> Considere-se, por exemplo, do século XVIII, a referência de James Madison, nos célebres comentários à constituição norte-americana – “O Federalista”: “... la confusión de los conceptos de república y democracia...”.<sup>36</sup> E considere-se também, dos nossos dias, primeiro, a referência de Renato Janine Ribeiro ao fato de que esses termos são “... quase que intercambiáveis”;<sup>37</sup> e segundo, a conclusão de Cármen Lúcia Antunes Rocha, voltada para o nosso caso: “Os princípios republicano e democrático modelam-se e condicionam-se reciprocamente... Os dois princípios estão fundidos e condenados a serem tomados como uma expressão única e indissociável enquanto vigorar o atual sistema: República Democrática”.<sup>38</sup>

Antes de nos debruçarmos sobre a segunda dessas noções, registremos que, a exemplo do que ocorreu com a filosofia, como já tivemos oportunidade de consignar, *também a democracia constitui uma invenção dos gregos*.<sup>39</sup> Fernando Savater recorre

<sup>33</sup> *Princípios de Direito Administrativo*, p. 20, 22, 52, 22 e 51.

<sup>34</sup> *República e...*, *op. cit.*, p. 64; na edição atualizada, *op. cit.*, p. 90.

<sup>35</sup> MATTEUCCI, Nicola. República, In: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de Política*, p. 1107 e 1108; ROCHA, Cármen Lúcia Antunes, *República...*, *op. cit.*, p. 22.

<sup>36</sup> *El Federalista – XIV*, In: HAMILTON, Alexander; MADISON James; JAY, John, *El Federalista*, p. 53.

<sup>37</sup> *Democracia Versus...*, *op. cit.*, p. 13.

<sup>38</sup> *República...*, *op. cit.*, p. 69.

<sup>39</sup> Quanto à precedência grega na filosofia, invocamos, para defendê-la, as reflexões insuspeitas de Friedrich Nietzsche, de Guillermo Fraile e de Marilena Chauí – A Noção de Sistema no Direito, *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, n. 33, p. 55.

a um episódio da Guerra de Troia, quando Aquiles, o grande guerreiro grego, afasta-se dos combates, por zangar-se com Agamenon, que chefiava o famoso cerco, como rei e cunhado da bela Helena, a quem os gregos buscavam recuperar dos troianos. Estabelecida a discussão entre os chefes aqueus, com a participação de Ulisses, para acolher a decisão da maioria; assinala Savater que, nessa passagem da *Ilíada*, “... o que no fundo Homero está contando são os albores da democracia...”<sup>40</sup> Nada mais do que uma experiência incipiente e muito restrita, a dos gregos, pois, entre eles, ficavam de fora das decisões as mulheres, os escravos e os estrangeiros residentes – restando algo em torno de 10 a 15% dos cidadãos ativos (Fábio Konder Comparato<sup>41</sup>) – anota o autor em outra obra; “Lo cual en nada disminuye la importancia radical, incomparable, del primer paso”;<sup>42</sup> que exigiu nada menos que uma “... certa loucura...” – “Felizmente, os gregos eram meio loucos e de sua genial loucura ainda agora nos alimentamos”.<sup>43</sup>

Curioso que, seja qual for o posicionamento ou matiz ideológico, dentro do mais largo espectro imaginável, todos, sem exceção, tendem hoje a proclamar-se democráticos. E não raro, diante do seu estranho fascínio (Ignacio da Silva Telles),<sup>44</sup> “... se entredevoram pela democracia”, como depõe Manoel Gonçalves Ferreira Filho.<sup>45</sup> Tão elevado é o *grau de polissemia do termo*, como confirmam Lourival Vilanova e Misabel de Abreu Machado Derzi;<sup>46</sup> a ponto de Luís Alberto Warat dizê-lo contaminado por uma “anemia significativa”<sup>47</sup> ou “anemia semântica”.<sup>48</sup>

Mais do que nunca, pois, abre-se espaço para o “processo de elucidação” que pregava Rudolf Carnap, integrante do Círculo de Viena e ex-professor da Universidade de Chicago.<sup>49</sup> Processo em que, numa primeira etapa, surpreendemos, na origem grega de democracia, o significado etimológico de *governo ou poder do povo*;<sup>50</sup> confirmado pela investigação filosófico-política do século XX, desde Hans Kelsen até Régis

<sup>40</sup> *Política...*, *op. cit.*, p. 71-73.

<sup>41</sup> Repensar a Democracia, In: LIMA, Martonio Mont'alverne Barreto; ALBUQUERQUE, Paulo Antonio de Menezes (Org.). *Democracia, Direito e Política: Estudos Internacionais em Homenagem a Friedrich Müller*. Florianópolis: Conceito, 2006, p. 194.

<sup>42</sup> *Diccionario Filosófico*, p. 80-81.

<sup>43</sup> *Política...*, *op. cit.*, p. 74-84. Quanto a essa precedência grega na Democracia, registre-se a aporia de Robert a. Dahl: “Talvez fosse agradável vermos a democracia progredindo mais ou menos continuamente desde sua invenção... na Grécia antiga há 2.500 anos e aos poucos se expandindo... até os dias de hoje... Belo quadro – mas falso... depois de seus primeiros séculos na Grécia ou em Roma, a ascensão do governo popular transformou-se em declínio e queda... seria um equívoco supor que a democracia houvesse sido inventada de uma vez por todas... a democracia parece ter sido inventada mais de uma vez, em mais de um local” – *Sobre a Democracia*, p. 17-19.

<sup>44</sup> *A Experiência da Democracia Liberal*, p. 75.

<sup>45</sup> *Curso de Direito Constitucional*, p. 84.

<sup>46</sup> VILANOVA, Lourival, Novo Poder Executivo para o Brasil, In: BASTOS, Aurélio Wander et al., *Uma Nova Organização Político-Constitucional para o Brasil de Hoje*, p. 115; DERZI, Misabel, Nota de Atualização, In: BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 928.

<sup>47</sup> *Apud* STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luiz Bolzan de, *Ciência Política e Teoria Geral do Estado*, p. 97.

<sup>48</sup> *Apud* SANTI, Eurico Marcos Diniz de, *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, p. 54.

<sup>49</sup> *Apud* WARAT, Luis Alberto, *O Direito e sua Linguagem*, p. 57.

<sup>50</sup> CUNHA, Antônio Geraldo da, *Dicionário Etimológico...*, *op. cit.*, p. 246 e 224-225.

Debray e Juan Ramón Capella.<sup>51</sup> Um passo adiante, Norberto Bobbio aponta-a como a forma de governo em que “... o poder não está nas mãos de um só ou de poucos, mas de todos, ou melhor, da maior parte... da maioria...”.<sup>52</sup>

No que diz respeito à *evolução histórica desse conceito*, fiquemos com este mesmo eminente teórico geral do direito e filósofo político italiano, que distingue a democracia dos antigos (direta) da democracia dos modernos (representativa);<sup>53</sup> no que é seguido por vasta doutrina, da qual citamos, exemplificativamente, Francisco Rubio Llorente, o constitucionalista da Universidade Complutense de Madri.<sup>54</sup> Pouco diversa é a visão de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, que aponta três diferentes fases: Democracia Antiga (direta), Democracia Moderna (representativa) e Democracia Contemporânea (participativa), fase esta última para a qual o constitucionalista do Largo São Francisco prefere a denominação de Poliarquia, no sentido de “o governo de muitos”, acatando sugestão de Robert Dahl.<sup>55</sup>

Em face, contudo, dos limites estreitos do presente trabalho, contentemo-nos com a identificação do *mínimo semântico da voz “Democracia”*. E o fazemos, uma vez mais, em honrosa companhia: “... forma pela qual o poder (cuja suprema manifestação está em fazer leis) é exercido pelo povo ou por seus representantes eleitos” (Misabel Derzi); “... democracia existirá... ali onde a vontade estatal... contenha mediata ou imediatamente a participação do povo” (Lourival Vilanova).<sup>56</sup>

Ora, é no procedimento legislativo, nos atos da produção legislativa, que, indiscutivelmente, surpreende-se a realização por excelência dessa dimensão participativa popular. Eis que, nessa porção mínima da noção conceptual de Democracia, identifica-se uma indefectível *conexão com o Princípio da Legalidade*; e evidente que, se não o bastante para o desabrochar democrático em sua plenitude, mais do que o suficiente para reconhecer-lhe u’ a manifestação efetivamente substancial.

Afinal, entre as decisões democráticas cuja tomada cabe originariamente ao povo, via representação política, ergue-se magnífica e soberana *a decisão primordial*

<sup>51</sup> HANS Kelsen, *A Democracia*, p. 140; *Escritos sobre la Democracia y el Socialismo*, p. 208; DEBRAY, Régis, *La República...*, *op. cit.*, p. 19; RAMÓN CAPELLA, Juan, *Os Cidadãos...*, *op. cit.*, p. 68, que cogita de “... autogoverno das populações pelas populações mesmas...”.

<sup>52</sup> *Liberalismo e Democracia*, p. 7 e 31.

<sup>53</sup> *Ibidem*, p. 31-36.

<sup>54</sup> Estado e Democracia na Construção da Europa, In: BARROS, Sérgio Resende de; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito Constitucional: Estudos em Homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho*, p. 127.

<sup>55</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, *A Democracia no Limiar do Século XXI*, p. 1-36; ROBERT A. DAHL, *Sobre a...*, *op. cit.*, *passim*, especialmente p. 104-105. Numa explicação um pouco mais larga, Robert Dahl registra: “As poliarquias podem ser pensadas então como regimes relativamente (mas incompletamente) democratizados... fortemente inclusivos e amplamente abertos à contestação pública” – *Poliarquia*, p. 31. Interessante, aqui, consultar também a introdução e os dois primeiros capítulos de: BONAVIDES, Paulo. *Teoria Constitucional da Democracia Participativa*, p. 7-65.

<sup>56</sup> DERZI, Misabel. Nota..., *op. cit.*, p. 929; VILANOVA, Lourival. Novo Poder..., *op. cit.*, p. 113-114. Da larga doutrina confirmatória, mencionamos, só para ilustrar, Romeu Felipe Bacellar Filho: “... democrático é sinônimo de participação do povo no exercício do poder” – *Princípios Constitucionais do Processo Administrativo Disciplinar*, p. 127.

da elaboração legislativa, nas palavras de Savater, “... antes privilegio inamovible de los dioses o capricho indiscutible de los tiranos”; consubstanciadora da autonomia política pela qual se recusam inapelavelmente todas as leis cuja promulgação não advenha dos representantes legitimamente habilitados.<sup>57</sup> Com efeito, como proclamou Victor Hugo, o literato de *Os Miseráveis*, “Quem vota reina!”<sup>58</sup>

E complete-se a referência a essa noção mínima de Democracia invocando, de conformidade com as lições kelsenianas, o princípio da maioria na determinação da ordem social. Trata-se, no dizer de Bobbio, de “... regra fundamental da democracia...”.<sup>59</sup> Entretanto, regra majoritária que convive com o direito da minoria: “A maioria pressupõe... a existência de uma minoria... Se a minoria não for eliminada do procedimento no qual é criada a ordem social, sempre existe uma possibilidade de que a minoria influencie a vontade da maioria” (Hans Kelsen).<sup>60</sup> Direito da minoria este que deve seguir intocável e inatacável, sob pena de inconsistência democrática, porque a regra majoritária sozinha não faz democracia: “Las decisiones democráticas son mayoritarias, pero no toda decisión mayoritaria es democrática. Ninguna mayoría tiene derecho democrático a votar a favor de la sumisión sin derechos de las minorías...” (Fernando Savater);<sup>61</sup> “La democracia no es el reino de la mayoría. Hay democracia cuando la minoría conserva sus derechos de expresión y de organización” (Régis Debray).<sup>62</sup> E o amparo doutrinário é dos mais extensos.<sup>63</sup>

Aos que alimentam dúvidas e posicionam-se como recalitrantes em relação ao princípio da maioria, observe-se, com Nicolas María Lopez Calera, o professor emérito da Universidade de Granada, que, à sua exclusão, restam duas únicas alternativas, a decisão de uma minoria (oligarquia) ou a decisão de um só indivíduo, ambas menos atraentes e palatáveis. E ao argumento dos absurdos pelos quais já se decidiram muitas majorias, ao longo da história, contraponha-se, ainda com Lopez Calera, uma incontestável vantagem exibida pelo princípio da maioria: “... las consecuencias del (posible) error son pagadas por aquellos mismos que han tomado la decisión”. Ao contrário, pela regra da minoria, “...los errores de unos (pocos) son soportados o sufridos por otros (una mayoría) que no han participado en la toma (errónea) de decisión”. Ora, entre o erro de um povo que decide majoritariamente e o erro de um homem ou de uns poucos homens que decidem por um povo, e também se equivocam, é “... indudablemente mejor... que decidan los más en lugar de que decidan los menos”.<sup>64</sup>

<sup>57</sup> *Diccionario...*, op. cit., p. 80 e 89.

<sup>58</sup> No original francês: “Qui vote règne” – Apud RAMÓN CAPELLA, Juan, *Os Cidadãos...*, op. cit., p. 135, nota nº 184.

<sup>59</sup> *O Futuro...*, op. cit., p. 19.

<sup>60</sup> *Teoria Geral do Direito e do Estado*, p. 280-281.

<sup>61</sup> *Diccionario...*, op. cit., p. 95; e *Política...*, op. cit., p. 183.

<sup>62</sup> *La República...*, op. cit., p. 23.

<sup>63</sup> Somente para exemplificar, fiquemos com BACELLAR FILHO, Romeu Felipe: “A democracia não se reduz à fórmula da maioria, porque a maioria poderia estabelecer leis antidemocráticas” – *Princípios...*, op. cit., p. 136.

<sup>64</sup> *Derecho y Democracia*, In: *Filosofía del Derecho y Democracia en Iberoamérica*, *Revista de Ciencias Sociales*, n. 34/35, p. 28-30.

A despeito de compartilhada pela maior parte dos teóricos da Democracia, reconheça-se que *essa noção mínima*, em que cabem ao povo as decisões, em geral por via de representantes, *corresponde a uma noção formal*, que, como avisa Luigi Ferrajoli, constitui *uma condição necessária, conquanto não suficiente*, para qualificar um sistema político como democrático.<sup>65</sup> Nesse sentido, desde a América do Norte, a teorização de Ronald Dworkin, antepondo, à concepção majoritária de Democracia, uma concepção associativa, pela qual as decisões da maioria somente são democráticas se cumprirem certas condições, que, materialmente, encaminham-se na direção da dignidade humana.<sup>66</sup> Desde Portugal, a sistematização de Paulo Otero, admoestando contra o risco da “divinização” do princípio majoritário, necessariamente subordinado a valores fundamentais inerentes à dignidade da pessoa humana, para que a Democracia não se esvazie e não venha a, “democraticamente”, sucumbir.<sup>67</sup> E desde a Itália, a construção de Ferrajoli, advogando o acréscimo de uma dimensão substancial à Democracia, identificada com os direitos fundamentais, abarcando os direitos políticos, civis, de liberdade e sociais;<sup>68</sup> como também o vê Romeu Felipe Bacellar Filho.<sup>69</sup> Tudo porque o superestimar a regra da maioria, elevando-a “... à categoria de fonte de verdade expressa na lei...”, e habilitando ao estabelecimento de uma ordem jurídico-positiva neutra quanto à tutela do valor da vida humana, implica uma democracia, adverte Otero, que trilha a estrada de um substancial totalitarismo; e é este “Estado tirano” que “... espreita hoje nas modernas sociedades pluralistas”.<sup>70</sup>

Nesse mesmo rumo, mas sem enveredar pelo aprofundamento do conceito democrático, tarefa que extravasaria as nossas, no particular, pouco ambiciosas fronteiras, limitemo-nos ao registro da convicção, que partilhamos, por exemplo, com Misabel Derzi, no sentido de que a democracia, que o legislador da Carta de 1988 nela consagrou, vai além desse miolo significativo mínimo, ultrapassando a legalidade formal, e firmando *compromisso de ordem material com a liberdade e a igualdade*.<sup>71</sup> Cogita-se aqui da realização mais radical desses valores – fundamentos irrecusáveis da democracia (Norberto Bobbio<sup>72</sup>) – de forma a transcender a mera liberdade assegurada pela igual participação na gestão pública, mediante, principalmente, o exercício da liberdade da igual participação nas decisões legislativas; para galgar patamar substancialmente superior, em que a todos seja assegurada a possibilidade de realização de suas capacidades, através de uma efetiva igualdade de oportunidades,

<sup>65</sup> *Poderes Salvajes: La Crisis de la Democracia Constitucional*, p. 27-28.

<sup>66</sup> *La Democracia Posible: Principios para un Nuevo Debate Político*, p. 167-168, 181, 185 e 199.

<sup>67</sup> *A Democracia Totalitária: Do Estado Totalitário à Sociedade Totalitária – A Influência do Totalitarismo na Democracia do Século XXI*, p. 169-175 e 279-280.

<sup>68</sup> *Poderes Salvajes...*, *op. cit.*, p. 27-32, 35-42 e 107.

<sup>69</sup> *Princípios...*, *op. cit.*, p. 136.

<sup>70</sup> *A Democracia Totalitária...*, *op. cit.*, p. 172-175.

<sup>71</sup> Nota..., *op. cit.*, p. 929.

<sup>72</sup> *Igualdade e...*, *op. cit.*, p. 8.

de modo que a ninguém seja recusado o exercício de sua cidadania por força das amarras econômicas que o mantenham refém de suas necessidades vitais básicas.<sup>73</sup>

E conclua-se por rememorar a definição de Democracia de Lincoln, “... célebre y clásica...” para Lopez Calera;<sup>74</sup> “...profunda e genial...”, para Bonavides<sup>75</sup> – “governo do povo, pelo povo e para o povo” – que, nada obstante as restrições de Konder Comparato, segue plenamente válida.<sup>76</sup> Nela está implícita, mas clara, a ideia de que o povo governa a si próprio. Como isso se dá, no entanto, pela via representativa e pela regra da maioria, não se pode cogitar de que todos governem a todos, ou de soberania popular, em termos absolutos, pois isso demandaria simplesmente uma impossível unanimidade. Contudo, como é a democracia majoritária, na qual a maioria governa a todos, o sistema que mais e melhor se aproxima desse ideal, como realça Carlos Santiago Nino, o ex-professor da Universidade de Buenos Aires, pode-se, em termos relativos, muito bem cogitar de uma espécie de soberania popular.<sup>77</sup> Pode-se, portanto, concluir, perfeitamente, que *a Democracia, bem como a República, redundam essencialmente em “autogoverno”*.

## 5 Legalidade Tributária

### 5.1 Sentido histórico do Princípio da Legalidade Genérica e Tributária

O *senso comum* entre os juristas, notadamente entre os estudiosos do Direito Tributário, é que *o Princípio da Legalidade tem uma data e um local certos para a sua concepção*: 15 de junho de 1215, em Runnymede, na Inglaterra, às margens do Rio Tâmisa, quando da promulgação da *Magna Charta Libertatum* pelo rei João Sem Terra.<sup>78</sup>

<sup>73</sup> SAVATER, Fernando. *Diccionario...*, *op. cit.*, p. 86-91; DEBRAY, Régis. *La República...*, *op. cit.*, p. 78.

<sup>74</sup> *Derecho y Democracia...*, *op. cit.*, p. 23.

<sup>75</sup> *Ciência Política*, p. 267.

<sup>76</sup> *Repensar...*, *op. cit.*, p. 193.

<sup>77</sup> La Justificación de la Democracia y la Obligación de Obedecer el Derecho, In: *Filosofía del Derecho y Democracia en Iberoamérica*, *Revista de Ciencias Sociales*, n. 34/35, p. 151-154.

<sup>78</sup> As considerações deste subitem (5.1) e do próximo (5.2) constituem a retomada sintética de ponderações já efetuadas em cinco trabalhos nossos publicados no passado, a saber: República e Democracia: Óbvios Ululantes e Não Ululantes, *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, n. 36, p. 147-161, 2001; *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, p. 79-100, 2003; Legalidade Tributária ou Lei da Selva: Sonho ou Pesadelo, *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, n. 37, p. 5-22, 2002; *Revista de Direito Tributário*, n. 84, p. 96-108, [2002?]; Legalidade Tributária e Medida Provisória: Mel e Veneno, In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*, 2004, p. 175-216; Fundamentos Republicano-Democráticos da Legalidade Tributária: Óbvios Ululantes e Não Ululantes, In: FOLMANN, Melissa (Coord.). *Tributação e Direitos Fundamentais: Propostas de Efetividade*, 2006, p. 181-217; *Revista Direito Tributário Atual*, n. 20, p. 99-124, 2006; Legalidade e Norma de Incidência: Influxos Democráticos no Direito Tributário, In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Tributação: Democracia e Liberdade – Em Homenagem à Ministra Denise Martins Arruda*, de 2014, p. 925-963.

Em verdade, no entanto, *a origem dessa norma é anterior*, como esclarece Victor Uckmar, o professor italiano, em sua obra clássica sobre os “Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário”, traduzida por Marco Aurélio Greco.<sup>79</sup> Insiste, contudo, a doutrina em destacar a *Magna Carta*, muito provavelmente pelas suas *características de generalidade e abstração*, que a tornavam potencialmente aplicável a todas as situações que envolviam tributos, no que se distinguia nitidamente dos documentos medievais típicos, voltados para situações específicas e concretas, às quais eram aplicáveis em caráter exclusivo. À “natureza contratual” destes contrapôs-se a “natureza legal” daquela.

Senão, vejamos o texto do seu artigo XII: “*Nenhuma taxa ou auxílio será imposto em nosso reino, a não ser pelo conselho comum do reino, exceto para o resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro nosso filho mais velho e para casar uma vez nossa filha mais velha, e mesmo para esses casos não será arrecadado mais do que um auxílio razoável*” (grifamos).<sup>80</sup> Mais adiante, o artigo XIV confirma que *à imposição tributária antecederá reunião do conselho comum do reino*, para a qual serão convocados “... Arcebispos, bispos, abades, condes e grandes barões por documento individual...”; convocação que, com a antecipação de quarenta dias, a identificação da causa e a predeterminação de local e data, estender-se-á a “... todos os proprietários por documento geral endereçado ao xerife...”.<sup>81</sup>

O trono inglês era então ocupado pelo irmão de Ricardo I, o Coração de Leão, João (1199-1216), *cognominado “Lackland” – Sem Terra* – porque, diversamente

<sup>79</sup> Uckmar, recorrendo a Mitchell, recua ao século XII, na Inglaterra e na Itália, e ao século XI, na Espanha – *Princípios comuns de direito constitucional tributário*, p. 21-24 e 27-28; no mesmo sentido, DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, p. 119-120. CHARLES ADAMS recua ainda mais, até o começo do século VII, apontando, na França, o Édito de Paris, de 614 – *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*, p. 292.

<sup>80</sup> No original inglês: “No scutage or aid shall be imposed on our kingdom, unless by the common counsel of our kingdom except for ransoming our person, for making our eldest son a knight, and for once marrying our eldest daughter, and for these there shall not be levied more than a reasonable aid” – *apud* UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns...*, *op. cit.*, p. 24. Esclareça-se, com esse autor, que “*scutage*”, que traduzimos como “taxa”, correspondia ao tributo pago pela não prestação do serviço militar; e que “*aid*”, que traduzimos como “auxílio”, correspondia ao tributo pago para ajudar o rei a fazer frente a despesas extraordinárias – *ibidem*, p. 24-25. Francisco Rubio Llorente e Mariano Daranas Peláez explicam o “*scutage*” como o tributo pago para não ir à guerra, traduzindo-o por “*fonsadera*”, que era(m) o(s) tributo(s) que se devia(m) pagar, em Castilla y León, como contribuição(ões) aos gastos de guerra – *Constituciones de los Estados de la Unión Europea*, p. 255, nota nº 11; “... exigidos para gastos de guerra, reparos de fosos y castillos, que pagaban solamente los que pedían no ir en persona a la misma” – BLANCO, Paulina Elisa et al. *Los Impuestos en la Edad Media*. In: JUANO, Manuel de (Dir.). *Origen, Historia y Evolución de los Tributos – Anales del 4º Congreso Interamericano de la Tributación*. Buenos Aires: Depalma, 1984, p. 199.

<sup>81</sup> No original inglês: “... Archbishops, bishops, abbots, earls and great barons by individual writ; ...all other tenants in capite by general writ addressed to the sheriff...” – *apud* UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns...*, *op. cit.*, p. 24. Interessante registrar a admoestação de Luís Eduardo Schoueri, que, invocando Ivor Jennings, observa: “... se a ‘Carta’ é apontada como uma garantia da participação popular na criação do tributo, não se pode deixar de anotar... que... tal crença desfaz-se quando se lembra que o Conselho a que se refere a ‘Carta’ de 1215 não tinha a participação popular... A representação de cidades e aldeias somente surgiu em 1265, no reinado de Eduardo I. Esta assembleia reunia-se com o nome de ‘Parliamentum’” (*sic*) – *Direito...*, *op. cit.*, p. 295-296.

de seus irmãos mais velhos, não fora agraciado pelo pai, Henrique, com terras no continente; um soberano que ganhou destaque na história pela sua tirania.<sup>82</sup> Sabe-se que *esse documento de compromissos foi impingido ao Rei João Sem Terra como reação ao seu comportamento despótico*, que não só interpretou a aposição nele da sua assinatura como entrega de poder – “Tanto quanto eles podem pedir minha coroa!”, exclamou na ocasião<sup>83</sup> – como tudo indica que, recusando-se a registrá-lo, pretendesse vê-lo em breve desaparecido, intenção frustrada pela providência dos representantes do clero ao providenciar-lhe cópias.<sup>84</sup>

*Não são poucos aqueles que, como André Maurois, negam ao documento de Runnymede o caráter de uma conquista popular*,<sup>85</sup> encarando-o como “... uma concessão real para limitada classe de beneficiários...” (Antonio Roberto Sampaio Dória),<sup>86</sup> “... uma grande declaração de direitos para os barões” (Andrew D. Weinberger),<sup>87</sup> uma “... conquista das classes privilegiadas” (Marcelo Caetano),<sup>88</sup> “... um pacto de elites” (Sacha Calmon Navarro Coêlho).<sup>89</sup> A despeito de reconhecer na Magna Carta o embrião das posteriores declarações de direitos, é exatamente a sua obtenção pelos barões que faz com que Pontes de Miranda lhe reduza a importância.<sup>90</sup> Essa avaliação é corroborada pelo fato de ter sido redigido em latim, língua na qual permaneceu em caráter exclusivo por cerca de trezentos longos anos, só tendo sido traduzido para o inglês no século XVI!<sup>91</sup> Ora, o latim era quase monopólio dos representantes da igreja, dado que, se não impedia, dificultava, sobremaneira, ao povo e até mesmo aos nobres invocá-lo em sua defesa!

Contudo, embora primordialmente destinado à proteção dos interesses da nobreza e do clero, uma vez que se opunha ao arbítrio do monarca, *contou inclusive com o apoio popular*, como bem descreve Roscoe Pound, o antigo professor de Harvard: “João fêz uso dos poderes da coroa e da máquina administrativa... para oprimir tôdas as classes da sociedade... Com isso uniu tôdos os interesses e classes contra êle.

<sup>82</sup> BUQUÉRA FILHO, Levy de Brito. *Anotações sobre a Magna Carta (Pesquisa Jurídico-Histórica) (sic)*, p. 9-13. Mencione-se a existência de alguns historiadores que, diversamente da regra geral, cogitam desse monarca como um tirano talvez não tão feroz – BURNS, Edward McNall. *História da Civilização Ocidental*, v. I, p. 338.

<sup>83</sup> No original inglês: “As well may they ask my crown!” – ALTAVILA, Jayme de. *Origem dos Direitos dos Povos*, p. 113.

<sup>84</sup> *Ibidem*, p. 112.

<sup>85</sup> *Apud ibidem*, p. 119.

<sup>86</sup> *Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”*, p. 11, nota nº 3. Semelhantemente, JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: Uma Aproximação Ideológica, *Revista da Faculdade de Direito*, n. 30, p. 218, nota nº 3.

<sup>87</sup> *Liberdade e Garantias – A Declaração de Direitos*, p. 21.

<sup>88</sup> *Direito Constitucional*, v. I, p. 68.

<sup>89</sup> *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*, p. 189.

<sup>90</sup> *Apud LIMONGI, Dante Braz. O Projeto Político...*, *op. cit.*, p. 182-183.

<sup>91</sup> ALTAVILA, Jayme de. *Origem...*, *op. cit.*, p. 119; CAETANO, Marcelo. *Direito...*, *op. cit.*, p. 68; e NASCIMENTO, Walter Vieira do. *Lições de História do Direito*, p. 182. Celso Albuquerque Mello, citado por Sacha Calmon Navarro Coêlho, fala em “... mais de duzentos anos” – *apud Comentários...*, *op. cit.*, p. 189; entretanto, se o documento é de 1215 e foi traduzido no século XVI, como todos reconhecem, só estaria disponível em inglês, no mínimo, a partir de 1501, tendo permanecido em latim por pelo menos 285 anos e meio, sendo, pois, mais adequado falar-se de cerca de trezentos anos.

Embora os barões tivessem arrancado a Magna Carta, tôdas as classes a apoiavam” (*sic*).<sup>92</sup>

Tendo constituído iniciativa dos nobres e do clero, é natural que objetivasse beneficiá-los, mas não deixou de contemplar os interesses populares, embora em apenas doze dos seus sessenta e sete artigos, na avaliação de Jayme de Altavila;<sup>93</sup> ademais, a proteção inicial dos interesses dos barões foi expandida e alargada, como destaca Bernard Schwartz: “... quando os Artigos dos Barões originais estavam sendo refinados, as palavras ‘qualquer barão’ foram mudadas em diversos dispositivos importantes para ‘qualquer homem livre’ (*liber homo*)”;<sup>94</sup> e, ainda que tarde, *acabou por estender o manto de suas garantias aos mais simples*, como reconhece Luís Sánchez Agesta: “... la verdadera importancia de la Carta Magna y su significación nacional: los Obispos y los nobles no sólo han reclamado y asegurado sus derechos, sino también los de los labradores y los comerciantes, los burgueses y los villanos. La misma garantía con que los barones se cubren ante el Rey, cubrirá a los hombres del pueblo ante sus señores”.<sup>95</sup>

Embora, naquele momento histórico, constituísse “... mais uma vitória do feudalismo do que da democracia”, ao assegurar certos direitos fundamentais e ao plantar a semente do parlamento, transformando “... a monarquia absoluta em monarquia limitada e constitucional”, esse documento – “... o mais famoso... da história da Inglaterra” – fez jus, na lição precisa de Will Durant, à sua condição de “... base das liberdades de que hoje desfrutam os povos de língua inglesa”.<sup>96</sup>

Mas não só os povos de língua inglesa. O manto protetor lançado pela Magna Carta não espargiu suas graças apenas entre os ingleses da Idade Média, mas irradiou-as para *muitos outros tempos e lugares*. Bem o disse esse expoente do realismo jurídico norte-americano que foi Roscoe Pound:

Por meio desses dispositivos gerais que, se imaginados para agravos particulares de classes particulares em época e lugar determinados, se aplicam, entretanto, a agravos semelhantes em qualquer tempo ou lugar, a Magna Carta estabeleceu um sistema de governo constitucional, sendo assim justamente reverenciada... *símbolo da supremacia da lei sobre os órgãos do governo e das garantias do indivíduo com relação à máquina administrativa, que, guiando-o e protegendo-o, não o esmagará...* (*sic*) (grifamos).<sup>97</sup>

<sup>92</sup> *Liberdade e Garantias Constitucionais*, p. 19.

<sup>93</sup> *Origem...*, *op. cit.*, p. 119.

<sup>94</sup> Bernard Schwartz é como foi conhecido Edwin D. Webb, ex-professor de direito das universidades de New York e de Tulsa – *Os Grandes Direitos da Humanidade: “The Bill of Rights”*, p. 15.

<sup>95</sup> *Curso de Derecho Constitucional*, p. 33.

<sup>96</sup> *A Idade da Fé – História da Civilização Medieval de Constantino a Dante – 325 a 1300 d.C.*, p. 602-603.

<sup>97</sup> *Liberdade...*, *op. cit.*, p. 20.

Conquanto “... lei constitucional imperfeita, modelada segundo a técnica legislativa da época...”, a “Magna Charta Libertatum” detinha “... um grau de superlegalidade empírica incontestável” (Pinto Ferreira).<sup>98</sup> E essa superlegalidade é que, no verbo do mesmo constitucionalista, que invoca William Stubbs, “... encerra uma época histórica e reabre uma outra, devendo ser entendida como *a crisálida ou o modelo imperfeito das Constituições posteriores*” (*sic*) (grifamos).<sup>99</sup> Na mesma linha, Geraldo Ataliba, ao indicar a Magna Carta como o “... primeiro documento constitucional moderno”.<sup>100</sup> Na mesma linha, ainda, Levy de Brito Buquéra Filho, ao apontar a Inglaterra como o “... país que teve a honra de iniciar a história constitucional de todos os povos...”.<sup>101</sup> E também na mesma linha, Misabel de Abreu Machado Derzi, ao identificar, na Carta inglesa de 1215, “... a marca inaugural do longo caminho trilhado pelo homem na luta em prol da liberdade frente ao poder” (*sic*).<sup>102</sup>

É claro que, mesmo na Inglaterra, *a representação política* então oficialmente formalizada era ainda incipiente. Mas, passo a passo, *no próprio século XIII, foi-se tornando mais robusta*, como descrevem Victor Uckmar e H. G. Wells:<sup>103</sup> em 1254, as dificuldades financeiras levaram o rei a convocar, além dos grandes do reino, também os cavaleiros, em número de dois por condado, como porta-vozes das decisões de suas comunidades, providência que, a partir de então, ganhou a força de um costume; em 1261, os cavaleiros de cada condado passaram a agir como autênticos representantes, pois tomavam decisões em assuntos relativos a todo o reino e sobre os quais suas comunidades não se haviam, antecipadamente, manifestado; em 1295, além dos cavaleiros, passaram a ser convocados representantes do baixo clero e mais dois burgueses por cidade; e em 1296, o Rei Eduardo I, em cujo reinado nasceu o parlamento, estabeleceu, na declaração “de tallagio non concedendo”, artigo I, que nenhum tributo seria imposto dali em diante “... sem o assentimento comum dos prelados, condes, barões, cavaleiros, burgueses e outros homens livres do reino”;<sup>104</sup> não só reafirmando o princípio da Magna Carta, mas ampliando o rol dos membros do órgão de representação.

<sup>98</sup> *Princípios Gerais do Direito Constitucional Moderno*, v. 1, p. 57.

<sup>99</sup> *Ibidem*, p. 56.

<sup>100</sup> *Limites Constitucionais do Decreto-Lei em Matéria Tributária*, p. 2; Decreto-Lei em Matéria Tributária – não pode criar nem aumentar tributo, In: *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, v. 3, p. 43; Limites Constitucionais do Decreto-Lei em Matéria Tributária, *Revista de Direito Tributário*, n. 17/18, p. 213.

<sup>101</sup> *Anotações...*, *op. cit.*, p. 17.

<sup>102</sup> Medidas Provisórias – Sua Absoluta Inadequação à Instituição e Majoração de Tributos, *Revista de Direito Tributário*, n. 45, p. 140; Nota nº 14.3.6, In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 91.

<sup>103</sup> UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns...*, *op. cit.*, p. 25-26, nota nº 17; WELLS, Herbert George. *História Universal*, v. 3, p. 12-13.

<sup>104</sup> No original inglês: “... without the common assent of the prelates, earls, barons, knights, burgesses and other freemen of the realm” – *apud* UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns...*, *op. cit.*, p. 26.

Aliás, essa tendência confirmatória da Magna Carta incorporou-se à tradição britânica, instalando-se o hábito dos soberanos reafirmarem-na por ocasião da ascensão ao trono, como reporta Antonio Roberto Sampaio Dória.<sup>105</sup>

No século XVII, dois documentos britânicos memoráveis afirmaram definitivamente o poder parlamentar. O primeiro foi a “*Petition of Rights*” (Petição de Direitos), de 7 de junho de 1628, cujo artigo 1º determinava que “... nenhum homem será compelido a fazer ou conceder qualquer doação, empréstimo, benevolência, ou tributo sem o comum consentimento por Ato do Parlamento”.<sup>106</sup> E o segundo foi o “*Bill of Rights*” (Declaração de Direitos), de 13 de fevereiro de 1689, que decretava em seu §4º: “É ilegal cobrar impostos para o uso da Coroa, pelo pretexto da prerrogativa, sem concordância do Parlamento, por um tempo maior ou de modo distinto do que aquele admitido”.<sup>107</sup> Aliás, foi a resistência do Rei Carlos I à regra da Petição de Direitos que levou o Parlamento, ou mais especificamente a Câmara dos Comuns, a proclamar “que o povo é, abaixo de Deus, a fonte de todo poder justo” e que “os Comuns da Inglaterra... têm o poder supremo nesta nação...”, condenando o rei como “tirano, traidor, assassino e inimigo do país”, e fazendo-o subir ao cadafalso em janeiro de 1649 (H. G. Wells e Uckmar).<sup>108</sup> Expressiva dessa onipotência parlamentar, a sentença pitoresca de De Lolme: “O Parlamento pode fazer tudo, exceto fazer de um homem uma mulher”.<sup>109</sup>

*E esse princípio fundamental*, que, se não nasceu exatamente em 1215, fez da Magna Carta inglesa um domicílio histórico privilegiado, *ganhou o mundo no século XVIII*, tendo sido consagrado tanto na *Constituição dos Estados Unidos*, de 1787, quanto na *Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão*, francesa, de 1789. O longo estatuto norte-americano, ainda vigente, determinou, em seu artigo I, seção VIII, cláusula 1, que: “O Congresso terá competência para lançar e arrecadar tributos, direitos, impostos e taxas, para pagar as dívidas e prover a defesa comum e o bem-estar geral dos Estados Unidos...”.<sup>110</sup> E a igualmente duradoura “*Déclaration des droits*” – também em vigor, por força do disposto no preâmbulo da constituição francesa<sup>111</sup> – estabeleceu, em seu artigo 14, que: “Todos los ciudadanos tienen el

<sup>105</sup> *Direito Constitucional...*, *op. cit.*, p. 11.

<sup>106</sup> No original inglês: “... no man should be compelled to make or yield any gift, loan, benevolence, or tax without common consent by Act of Parliament” – *apud* UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns...*, *op. cit.*, p. 26.

<sup>107</sup> No original inglês: “levying money for or to the use of the Crown by pretense of prerogative, without grant of Parliament, for longer time or in other manner than the same is or shall be granted, is illegal” – *apud* UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns...*, *op. cit.*, p. 27.

<sup>108</sup> WELLS, H. G. *História...*, *op. cit.*, p. 15-20; UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns...*, *op. cit.*, p. 26-27.

<sup>109</sup> *Apud* DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito Constitucional...*, *op. cit.*, p. 20. No original inglês: “Parliament can do anything but make a man a woman”.

<sup>110</sup> BARNES, William R. (Org.). *The Constitution of the United States*, p. 13; e *apud* CORWIN, Edward S. (Ed.), *The Constitution of the United States of America – Analysis and Interpretation*, p. 105. No original inglês: “The Congress shall have the power... To lay and collect taxes, duties, imposts and excises, to pay the debts and provide for the common defence and general welfare of the United States...”.

<sup>111</sup> Preâmbulo da Constituição da França, de 4 de outubro de 1958: “O povo francês proclama solenemente sua adesão aos Direitos do Homem e aos princípios da soberania nacional tais como foram definidos pela

derecho de comprobar, por sí mismos o por sus representantes, la necesidad de la contribución pública, de aprobarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar su tipo, su recaudación y su duración”.<sup>112</sup>

Apontando as correntes que debatem *a origem dos dois documentos* por último lembrados, Victor Uckmar refere os que sustentam que ambos foram inspirados pela filosofia francesa, particularmente por Jean-Jacques Rousseau e pelo seu “*Do Contrato Social*”; e conclui que o pensamento francês influenciou no diploma norte-americano e este na declaração francesa.<sup>113</sup> Especificamente *no tocante à legalidade tributária*, afirma terem ambos encontrado motivação na *doutrina de John Locke* (1632-1704), o filósofo e pensador político inglês, divulgada na França pelos seguidores de Voltaire.

Com efeito, John Locke (1632-1704) tornou-se credor de muitos, como atesta J. W. Gough: “Seja no sistema... dos Estados Unidos da América ou nos domínios britânicos, ou na... República Francesa, a *dívida para com Locke é evidente*” (grifamos).<sup>114</sup> Débito que se estende a muitos outros povos, porquanto suas ideias habitam frequentemente os alicerces das modernas democracias, inclusive aquelas quanto à legalidade dos tributos, que não sobeja recordar: “O poder supremo não pode tirar de nenhum homem qualquer parte de sua propriedade sem seu próprio consentimento... O poder legislativo não deve impor impostos sobre a propriedade do povo sem que este expresse seu consentimento, individualmente ou através de seus representantes”.<sup>115</sup>

Ora, esse princípio estendeu-se, por intermédio da larga influência desses diplomas constitucionais, especialmente do código maior francês, às constituições dos séculos seguintes, levando ao mundo aquelas noções que “... fizeram da Inglaterra um estado obediente à lei e não ao rei” (H. G. Wells);<sup>116</sup> e ganhando as dimensões universais do “*rule of law*” – *governo da lei e não dos homens* – descrito por Geraldo Ataliba como inspirador do direito constitucional, “... na longa e árdua luta pela supremacia do direito e superação do arbítrio”.<sup>117</sup> Princípio que, na seara dos tributos, corresponde ao célebre adágio: “no taxation without representation” – *não tributar sem representação*. Trata-se da secular e inspirada ideia da *autotributação*.

Declaração de 1789...”. No original francês: “Le peuple français proclame solennement son attachement aux Droits de l’Homme et aux principes de la souveraineté nationale tels qu’ils ont été définis par la Déclaration de 1789...” – *La Constitution Française – A Constituição da França*, p. 6.

<sup>112</sup> RUBIO LLORENTE, Francisco; DARANAS PELÁEZ, Mariano. *Constituciones...*, op. cit., p. 250. Com tal regra, diz Uckmar, aquele famoso documento consagrou o princípio de que “o imposto não pode ser votado senão pela nação ou seus representantes” – no original francês: “l’impôt ne peut être voté que par la nation ou ses représentants” – *Princípios Comuns...*, op. cit., p. 31.

<sup>113</sup> *Princípios Comuns...*, op. cit., p. 31-32.

<sup>114</sup> Introdução, In: LOCKE, John. *Segundo Tratado sobre o Governo Civil – e Outros Escritos – Ensaio sobre a Origem, os Limites e os Fins Verdadeiros do Governo Civil*, p. 47.

<sup>115</sup> LOCKE, John. *Segundo Tratado...*, op. cit., p. 166-169; Segundo Tratado sobre o Governo, In: LOCKE, p. 88-90; Ensaio sobre o Governo Civil, In: SALDANHA, Nelson. *Separação de Poderes*, p. 80-82.

<sup>116</sup> *História...*, op. cit., p. 12.

<sup>117</sup> *República e...*, op. cit., p. 94; na edição atualizada, p. 120.

É verdade que muita água correu pelo leito do Tâmis, nestes quase oitocentos anos, como pondera Jaime Irarrázabal, o professor chileno, desde aquele dia de junho de 1215, quando, às suas margens, a nobreza e o clero viram João Sem Terra resignar-se, de má vontade, à injunção da Carta de Runnymede;<sup>118</sup> contudo, as motivações republicanas e democráticas da Legalidade Tributária permaneceram exatamente as mesmas, nestes quase oito séculos.

Eis que, desde o berço histórico da Magna Carta, tal como *a República e a Democracia deparam* seu motivo de existir na representatividade popular e *sua essência no “autogoverno”* – como concluímos ao final do item anterior – também a *Legalidade Tributária encontra* sua razão de ser na mesma representatividade popular e *sua alma na “autotributação”*, uma espécie do gênero autogoverno. Em suma, por meio de nossos representantes, *nós tributamos a nós mesmos*.

## 5.2 Noção conceptual da Legalidade Tributária

Em nossa ordem jurídica, o Princípio da Legalidade alcança o vigor, o prestígio e a veemência que bem exprimiu Pontes de Miranda, ao rebatizá-lo de *“Legalitariedade”*<sup>119</sup>

Legalitariedade que se projeta no capítulo tributário, configurando o *Princípio da Estrita Legalidade da Tributação*: “... é vedado à união, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: ... exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (artigo 150, I). Trata-se, na concepção de Alberto Xavier, da “... mais importante de todas as limitações constitucionais ao poder de tributar...”, reclamando *“lex scripta”*, que afasta o direito consuetudinário, e *“lex stricta”*, que arreda os atos de degrau inferior ao da lei, como os regulamentos.<sup>120</sup> Trata-se, na visão de Diva Prestes Marcondes Malerbi, do princípio “... que melhor edificou o arcabouço do sistema tributário brasileiro...”.<sup>121</sup>

Não se satisfaz o legislador constitucional com a disposição genérica do artigo 5º, II – “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” – indo além, no detalhismo característico dos temas constitucionais tributários, e formulando, na especificidade do artigo 150, I, a exigência de lei para a instituição ou majoração de exações tributárias. Ora, *que significa “instituir” tributo?* Antes de tudo o mais, lembremos, com Paulo de Barros Carvalho e com Cristiane Mendonça, que a aptidão constitucionalmente deferida para fazê-lo, vale dizer, *a competência tributária, é uma competência legislativa*. É legislando que se institui um

<sup>118</sup> Prólogo, In: AVILÉS HERNÁNDEZ, Victor Manuel. *Legalidad Tributaria: Garantía Constitucional del Contribuyente*. Santiago: Jurídica, 2005, p. 7.

<sup>119</sup> *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969*, t. V, p. 1.

<sup>120</sup> *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, p. 4, 19-20 e 37-38.

<sup>121</sup> *Elisão Tributária*, p. 77.

tributo.<sup>122</sup> E sigamos adiante, com Roque Antonio Carrazza, para completar: *é editar, com suas minúcias todas, a norma jurídica tributária de incidência.*<sup>123</sup>

O estudo da norma jurídica tributária, e especificamente da norma tributária de incidência, tem, entre nós, débitos vultosos irrecusáveis com juristas como Alfredo Augusto Becker e Geraldo Ataliba.<sup>124</sup> *Mas foi em Paulo de Barros Carvalho que a estrutura da norma tributária encontrou sua mais precisa e sofisticada elaboração.* Sua proposta teórica foi mais extensamente formulada na *“Teoria da Norma Tributária”*, de 1974, por diversas vezes retomada nas sucessivas reedições do seu *“Curso de Direito Tributário”* (capítulos IX a XI), encontrando sua última versão na obra *“Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária”*, de 1996.<sup>125</sup>

Assumimos, como Paulo de Barros, a visão kelseniana quanto à enunciação do Direito a partir da norma complexa, composta pela norma primária (a conduta desejada) e pela norma secundária (a sanção), nos termos da *“Teoria Geral das Normas”*, último posicionamento desse teórico do Direito que marcou indelevelmente o século passado.<sup>126</sup> Ambas as normas portadoras da mesma estrutura sintática de um juízo hipotético, cujos segmentos desempenham diversas funções semânticas: a hipótese como descritora de um fato e a consequência como prescritora de uma relação jurídica. Fixando o olhar especificamente na norma jurídica de incidência, ou, na terminologia de Paulo de Barros, na *regra-matriz de incidência tributária*, teremos, na *hipótese de incidência tributária*, descritiva do fato, um comportamento de pessoas (critério material), subordinado a uma condição de lugar (critério espacial) e a uma condição de tempo (critério temporal); e na *consequência tributária*, prescritiva da relação jurídica, os sujeitos ativo e passivo (critério pessoal), a base de cálculo e a alíquota (critério quantitativo).

Fixemos, então, com o auxílio de Alberto Xavier e de Sacha Calmon Navarro Coêlho, a dupla significação da Legalidade Tributária. Enquanto a *legalidade tributária, no sentido formal*, corresponde à *exigência de lei* como veículo, ato oriundo

<sup>122</sup> CARVALHO, P. B. *Curso de Direito Tributário*, p. 218; C. MENDONÇA, *Competência Tributária, passim*. Nós mesmos também já o afirmamos – E, Afinal, a Constituição Cria Tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.), *Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*, p. 621-622.

<sup>123</sup> *Curso...*, *op. cit.*, p. 245-246.

<sup>124</sup> BECKER, A. A. *Teoria Geral do Direito Tributário*, de 1963; ATALIBA, G. *Hipótese de Incidência Tributária*, de 1973.

<sup>125</sup> *Teoria da Norma Tributária*, de 1974; *Curso de Direito Tributário*, de 1985, hoje na 27ª edição; *Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*, de 1996, editada como *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, hoje na 10ª edição.

<sup>126</sup> KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*, p. 181. Tal revisão kelseniana do seu próprio pensamento (norma primária e norma secundária) não encontra acolhida inteiramente pacífica: Fábio Ulhoa Coelho afirma que “... Kelsen não revela qualquer disposição para inverter as designações escolhidas...” – *Para Entender Kelsen*, p. 38; Marcos Bernardes de Mello, apontando possíveis contradições internas da obra no tema, e lembrando sua publicação póstuma, organizada pelo Instituto Hans Kelsen, de Viena, põe em dúvida o grau de convicção do autor, recomendando reservas na sua aceitação – *Teoria do Fato Jurídico: Plano da Existência*, p. 29-31, nota nº 35-A; argumento este último retomado por Marçal Justen Filho, conforme relato de FISCHER, Octavio Campos. *A Contribuição ao PIS*, p. 27, nota nº 78.

do legislativo; a *legalidade tributária, na acepção material*, equivale exatamente, em termos de conteúdo, à tipicidade cerrada, à *necessidade de que todos os dados da norma de incidência sejam especificados pela lei*.<sup>127</sup> E que o sejam com elevado rigor e precisão.<sup>128</sup>

Justamente com o significado de *legalidade material ou típica* é que se dá a *explicitação do princípio no nosso Código Tributário Nacional*, no artigo 97: “Somente a lei pode estabelecer: 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... e do seu sujeito passivo; IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo...”. É antiga a confirmação doutrinária desse dispositivo da codificação como explicitador ou detalhador do princípio constitucional tributário em tela, a começar por Gilberto de Ulhôa Canto, um dos seus redatores, e desdobrando-se por extenso rol de autores.<sup>129</sup>

Por fim, sublinhe-se que a *Legalidade Tributária*, como irrecusável direito-garantia fundamental do cidadão-contribuinte que constitui, nos termos expressos do artigo 150, “*caput*”, encontra-se seguramente protegida *entre as cláusulas intocáveis da Lei Maior* (artigo 60, §4º, IV), porque *da mais forte e rígida constituição rochosa*.

## 6 Equiparação recente a industrial dos atacadistas de produtos de perfumaria, de toucador e cosméticos

A *Lei nº 7.798, de 10.07.1989*, entre outras providências, *equiparou a industrial*, em seu artigo 7º, *os estabelecimentos atacadistas* que adquirissem de estabelecimentos industriais ou de alguns equiparados a industrial os *produtos que relacionou no seu Anexo III*. Essa determinação atingiu, de início, os atacadistas de

<sup>127</sup> XAVIER, A. *Os Princípios...*, *op. cit.*, p. 61; *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*, p. 17; e COELHO, Sacha C. N. *Comentários à Constituição...*, *op. cit.*, p. 192. Enfatizando o sentido da Legalidade como Tipicidade, larga e respeitada doutrina, como, por exemplo, BARROS, Paulo de. *Curso...*, *op. cit.*, p. 167: “... que a lei advéncia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional”; CARRAZZA, Roque. *Curso...*, *op. cit.*, p. 248: “... lei deve conter todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo e suas bases de cálculo e alíquotas)...”.

<sup>128</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*, p. 232; GODOI, Marciano Seabra de. O “Quê” e o “Porquê” da Tipicidade Tributária, In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.), *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*, p. 72.

<sup>129</sup> Ulhôa Canto: “... a Comissão que elaborou o anteprojeto entendeu que o CTN deveria ser explícito na enumeração pormenorizada de todos os elementos que, pela sua importância... deveriam ser matéria submetida ao princípio da reserva da lei” – CANTO, Gilberto de Ulhôa; COUTINHO, Fábio de Sousa. O Princípio da Legalidade, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (COORD.), *Princípio da Legalidade*, p. 296. A título apenas ilustrativo da vasta doutrina nesse sentido: DECOMAIN, Pedro Roberto. *Anotações ao Código Tributário Nacional*, p. 397; MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. II, p. 57; ROSENBLATT, Paulo. *Competência Regulamentar no Direito Tributário Brasileiro: Legalidade, Delegações Legislativas e Controle Judicial*, p. 131; MINARDI, Josiane. *Manual de Direito Tributário*, p. 87; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Nota de Atualização, In: BALEEIRO, A. *Direito...*, *op. cit.*, p. 944; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito...*, *op. cit.*, p. 305.

produtos como extratos concentrados para bebidas, água mineral, cerveja, vinho, vermute, bebidas fermentadas (sidra, perada, hidromel, saquê *etc.*), aguardente, uísque, rum, gim, genebra, vodca, licor, batida, pneumático novo ou recauchutado, câmara de ar, fita impressora, isqueiro *etc.*; e, *inclusive, produtos de perfumaria, de toucador e cosméticos*, como águas destiladas aromáticas, perfumes, produtos de maquiagem, esmaltes, pós, talcos, cremes, protetores solares, bronzeadores, produtos capilares (xampu, laquê *etc.*), produtos para higiene bucal, produtos de barba, produtos de banho, desodorantes *etc.*

E, para fins dessa equiparação, a lei autorizou o Poder Executivo, no seu artigo 8º, “... a excluir produto ou grupo de produtos cuja permanência se torne irrelevante para a arrecadação do imposto...”. E foi o que fez o executivo, cinco anos depois, por intermédio do Decreto nº 1.217, de 11.08.1994, que *excluiu do Anexo III daquela lei, todos os produtos de perfumaria, de toucador e cosméticos.*

Todavia, o mesmo artigo 8º também autoriza o executivo “... a incluir outros cuja alíquota seja igual ou superior a quinze por cento”. Ora, o executivo valeu-se, recentemente, dessa permissão legal – ainda que altamente duvidosa – para, nos termos do Decreto nº 8.393, de 28.01.2015, incluir naquele anexo da citada lei numerosos *produtos de perfumaria, de toucador e cosméticos*, que, adquiridos de industriais e de alguns equiparados, por parte de *estabelecimentos atacadistas*, tornam-nos *equiparados a industriais*. A providência, cuja eficácia foi postergada para maio de 2015, alcançou os atacadistas de perfumes, produtos de maquiagem para os lábios e para os olhos, produtos para manicuros e pedicuros, pós, cremes de beleza, produtos para ondulação ou alisamento dos cabelos, laquês, outros produtos capilares, produtos de barba, produtos de banho, produtos para perfumar ou desodorizar ambientes *etc.*

*Há que examinar essa medida*, aqui, diante dessa esquisita licença “legal” (!?) para que o executivo tome a estranha e inquietante iniciativa de incluir novos sujeitos no polo passivo de uma relação tributária, à luz do vigor e da robustez constitucional da Legalidade e da Tipicidade Tributárias, de sorte a apreciar a procedência e o cabimento dessa providência que, juridicamente, apresenta-se como, no mínimo, profundamente preocupante e incômoda.

## 7 Impossibilidade de Delegação Legislativa para Instituição de Tributo

*O legislador constitucional brasileiro de 1988 evidenciou uma disposição genérica em desfavor das delegações legislativas*, ao determinar, no artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias: “Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição... todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição

ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a: I – ação normativa...”. A única ressalva do Código Maior a essa disposição é a figura da lei delegada, com seus ritos e restrições expressos no artigo 68 do texto; restrições que também se estendem, aliás, como já registramos, à figura da medida provisória.<sup>130</sup>

*Nesse rumo, caminha decidida a nossa doutrina.* Em caráter exemplificativo, o depoimento de Carlos Ari Sundfeld: “As opiniões em geral convergem na afirmação de que mesmo nas matérias em que não haja reserva específica de lei o legislador está proibido de fazer ‘delegação pura e simples do poder de legislar’ (salvo nos casos e na forma da lei delegada – CF, art. 68)”;<sup>131</sup> quanto mais quando há matéria reservada à lei, como no caso tributário (artigo 150, I). Na mesma direção, a palavra de Marçal Justen Filho, condenando como “... incompatível com a Constituição a intencional, consciente e voluntária transferência pelo Legislativo em favor do Executivo da competência normativa para disciplinar certa matéria”, porque “A hipótese se configura como delegação legislativa, que constitui instituto formalmente disciplinado na Constituição, no art. 68”, motivo pelo qual conclui pela “... rejeição à tese da delegação legislativa ao regulamento”.<sup>132</sup>

Na seara dos tributos, então, muito escasso seria o efeito da Legalidade Tributária, requerendo lei para a criação e o aumento de tributos, se possível fosse, ao legislativo, delegar essas funções de alto impacto tributário ao Executivo!

Por isso a convicção daqueles doutrinadores que, no tema, não o admitem discutir, “... de forma alguma...”, como é, por exemplo, entre nós, o caso de Roque Carrazza, que conclui: “Irrefutável... o entendimento acerca da *invalidade de delegação de poderes à Administração* para que venha a dispor sobre qualquer dos elementos da regra-matriz tributária, tarefa esta circunscrita à lei instituidora do gravame” (grifamos).<sup>133</sup>

Não é outro o juízo da doutrina estrangeira, que representamos, aqui, por Dino Jarach, o ex-professor ítalo-argentino da Universidade de Buenos Aires, para quem, em tais situações, a delegação, “... a pesar de que la misma ley dictada por el Poder Legislativo lo establezca...”, “... evidentemente, *viola el principio de legalidad en su propia esencia*” (grifamos).<sup>134</sup>

Mas voltemos aos estudiosos autóctones, para registrar a correta inferência de Sacha Calmon, o ex-titular da UFMG e da UFRJ, de que *tal delegação corresponderia*

<sup>130</sup> Legalidade Tributária e Medida..., *op. cit.*, p. 207, nota nº 175; Bocage e as Medidas Provisórias: “A Emenda Pior do que o Soneto”, *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, n. 40, p. 96; Bocage e o Terrorismo Constitucional das Medidas Provisórias Tributárias: A Emenda Pior do que o Soneto, In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*, p. 701.

<sup>131</sup> *Direito Administrativo para Céticos*, p. 265-266.

<sup>132</sup> *Curso de Direito Administrativo*, p. 203-204.

<sup>133</sup> *Curso...*, *op. cit.*, p. 248-249.

<sup>134</sup> *Curso Superior de Derecho Tributario*, v. I, p. 110.

à atitude do parlamento trair o povo.<sup>135</sup> Com efeito, desde que a legalidade, com amparo nas noções de República e de Democracia, sempre foi, semanticamente, carregada, ao longo da história, com a expressividade da representação popular, se o parlamento, detentor original do ofício de legislar, entrega-o graciosamente ao chefe do executivo, escolhido pelo povo para um mister público bem diverso, quedará o povo atraído por um legislativo desleal e infiel à sua missão política e constitucional.

Admita-se que *o rigor da Legalidade Tributária comporta, em nossa realidade, algumas atenuações que se aproximam da ideia de delegação*. Na primeira conjuntura, temos aqueles tributos (*II, IE, IPI e IOF*) em que cabe ao presidente da república a faculdade de *alterar-lhes as alíquotas*, desde que atendidas as condições e os limites fixados em lei (Constituição, artigo 153, §1º), tratadas por boa parte da doutrina como “exceções” à Legalidade Tributária, que entendemos não existirem, pois a última palavra estará sempre com o legislador, que determinará as condições e os limites de uso da faculdade, ou não o fará, impedindo, terminantemente, a sua utilização.<sup>136</sup> Na segunda circunstância, deparamo-nos com o *ICMS monofásico sobre combustíveis e lubrificantes*, cujas *alíquotas* serão determinadas “... mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal” (Constituição, artigo 155, §4º, IV, acrescido pela Emenda Constitucional nº 33/2001). Excluídas essas hipóteses, ambas expressas, *não se pode cogitar, em sã consciência jurídica, de qualquer coisa que se aproxime de uma delegação para estatuir tributos*.<sup>137</sup>

*Essa é, aliás, a tendência consolidada em nossa corte suprema*, em julgado de 12.12.2001: “... homenagem ao princípio da legalidade tributária estrita. Mostra-se inconstitucional... o artigo 1º do Decreto-lei nº 1.724, de 7 de dezembro de 1979, no que implicou a esdrúxula delegação ao Ministro de Estado da Fazenda de suspender... ‘estímulos fiscais de que tratam os artigos 1º e 5º do Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969’”.<sup>138</sup> Idêntica inclinação revelada em decisão de 14.03.2002, para a qual a delegação do mesmo Decreto-Lei nº 1.724/1979, para que o Ministro da Fazenda suspendesse, reduzisse ou extinguisse o incentivo tributário do crédito-prêmio do IPI, também foi julgada inconstitucional por ofensa à Legalidade.<sup>139</sup> Na verdade, já houvera decisão ainda anterior, em 14.06.1995, no mesmo rumo: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – LEI ESTADUAL QUE OUTORGA AO PODER EXECUTIVO A PRERROGATIVA DE DISPOR, NORMATIVAMENTE, SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA – DELEGAÇÃO LEGISLATIVA EXTERNA – MATÉRIA DE DIREITO ESTRITO... PRINCÍPIO DA

<sup>135</sup> *Comentários...*, *op. cit.*, p. 191.

<sup>136</sup> VIEIRA, J. R. Legalidade Tributária e Medida..., *op. cit.*, p. 201; e Legalidade e Norma de Incidência..., *op. cit.*, p. 957-961.

<sup>137</sup> Na mesma direção, VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária...*, *op. cit.*, p. 223-224.

<sup>138</sup> STF, Pleno, RE 250.288-0/SP, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, j. em 12.12.2001, DJ de 19.04.2002, p. 61.

<sup>139</sup> STF, Pleno, RE 180.828-4/RS, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, j. em 14.03.2002, DJ de 14.03.2003, p. 28.

RESERVA ABSOLUTA DE LEI EM SENTIDO FORMAL – CONVENIÊNCIA DA SUSPENSÃO DE EFICÁCIA DAS NORMAS LEGAIS IMPUGNADAS – MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA”.<sup>140</sup>

Em nenhum momento, a Lei nº 7.798/1989, artigos 7º e 8º, faz qualquer referência expressa à delegação que o legislador está a atribuir; assim como também não faz qualquer menção explícita o executivo, no Decreto nº 8.393/2015, ao exercer a delegação que lhe foi outorgada. Tais omissões não prejudicam em nada a identificação do procedimento delegante, absolutamente nítido e claro, apenas determinando tratar-se no caso de *uma delegação indireta, encoberta, oculta, dissimulada ou mascarada*.

Bem a caracteriza Celso Antônio Bandeira de Mello: “Considera-se que há delegação disfarçada e inconstitucional... ‘quando fica deferido ao regulamento definir por si mesmo as condições ou requisitos necessários ao nascimento do direito material ou ao nascimento da obrigação, dever ou restrição”. E bem a avalia o mesmo administrativista da PUC/SP, configurando-a como *um* “... procedimento abusivo, inconstitucional e escandaloso...”!<sup>141</sup>

## 8 Legalidade Tributária e sujeito passivo

Se, por força do Princípio da Legalidade Tributária, *todos os dados que compõem a norma jurídica de incidência devem, necessariamente, ser estabelecidos em lei*; assim também, igualmente, será, no que diz respeito à *pessoa que ocupará o polo passivo* da relação tributária, uma vez que ele integra o critério pessoal do mandamento ou conseqüente da norma.

Não é por outra razão que o artigo 97, I e III, do CTN, ao minudenciar o comando constitucional, determina que “Somente a lei pode estabelecer:... a instituição de tributos... a definição... do seu sujeito passivo...”.

Como, no entanto, esse ponto apresenta particular relevo para o caso em questão, abrimos, aqui, breve item, apenas e tão só para referir a tranquila propensão judicial consonante com esse entendimento.

Nessa linha, a decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, de 29.09.1999: “*Tributário. Adicional de indenização do trabalhador portuário... Ampliação da sujeição passiva do tributo operada por decreto. Ilegalidade... Cingindo-se a análise do tema à ampliação do conceito de contribuinte operada por decreto em detrimento à lei... O responsável tributário pelo pagamento do adicional de indenização do trabalhador portuário (AITP) é a empresa incumbida da execução das operações portuárias... O Decreto 1.035/93, ao equiparar aos operadores portuários os importadores, exportadores ou consignatários de mercadorias... acabou por ampliar a sujeição passiva*

<sup>140</sup> STF, Pleno, ADI 1.296-MC/PE, Rel. Min. CELSO DE MELLO, j. em 14.06.1995, DJ de 10.08.1995, p. 23.554.

<sup>141</sup> *Curso...*, *op. cit.*, p. 311.

tributária... caracterizando nítida e indisfarçável transgressão ao princípio da legalidade...” (grifamos).<sup>142</sup>

Confluente, ainda, o julgado do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, de 09.11.1999: “Tributário... Adicional de indenização do trabalhador avulso. AITP... a exigência de recolhimento do AITP somente se aplica aos operadores portuários e não aos titulares de instalações portuárias de uso privativo... *somente a lei pode estabelecer o sujeito passivo de obrigação tributária*. Constituindo o AITP nova espécie de contribuição social... *possuindo portanto, natureza tributária, não poderia jamais ter seu sujeito passivo majorado por meio de Decreto*, como foi, mas apenas por meio de lei formal” (grifamos).<sup>143</sup>

Voltemos, às rápidas, ao conceito de Legalidade Tributária, para repisar, com Ataliba, que “Criar tributo significa descrever em lei a sua hipótese de incidência... estabelecer as coordenadas de tempo e de espaço... determinar as pessoas que irão ser sujeitos das relações que desses fatos irão nascer... estabelecer a base imponível... a que se aplicará a alíquota também legalmente fixada” (grifamos).<sup>144</sup> E recordamos essa lição, já desenvolvida atrás, no subitem 5.2, para pôr friso na ideia de que *assentar o sujeito passivo da relação jurídica tributária também é, indubitavelmente, instituir o respectivo tributo. E isso, em definitivo, não se pode admitir que reste ao talante do executivo*. Numa assertiva republicana, mas, igualmente, democrática e legalitária, o mesmo mestre de direito público assegura, coberto de razão, que tal desplante seria “... repudiar tudo que de mais significativo tem o princípio republicano como exigência”.<sup>145</sup>

## 9 Atentados aos Princípios da Legalidade Tributária, da Tipicidade Tributária, da República e da Democracia

Valendo-se da *autorização da Lei nº 7.798/1989, artigo 8º*, o executivo da União editou o *Decreto nº 8.393/2015*, incluindo, no Anexo III dessa lei, diversos produtos de perfumaria, de toucador e cosméticos, e estabelecendo, dessa forma, nos termos do artigo 7º da mesma lei, que os atacadistas que os adquirirem de industriais ou de alguns equiparados, estarão, por sua vez, também equiparados a industriais. E *como equiparados a industriais, os atacadistas de produtos de perfumaria, de toucador e cosméticos entram no rol dos sujeitos passivos do IPI, a título de contribuintes*.

Desde os começos do século XIII, a Legalidade, tanto Genérica quanto Tributária, esteve e continua, cada vez mais intimamente, conectada à ideia de *representatividade popular* e, respectivamente, às noções de autogoverno (Legalidade Genérica) e

<sup>142</sup> TRF, 3ª R., AC 97-03-049750-0, Rel. Juiz NEWTON DE LUCCA, j. em 29.09.1999, DJU de 12.05.2000, p. 417.

<sup>143</sup> TRF, 2ª R., REO 16250, Rel. Juiz CHALU BARBOSA, j. em 09.11.1999, DJU de 10.02.2000.

<sup>144</sup> *República e...*, *op. cit.*, p. 132, da edição atualizada.

<sup>145</sup> *Idem*.

de *autotributação* (Legalidade Tributária). Caráter esse intensamente reforçado pelo fato de a Legalidade encontrar seus fundamentos constitucionais nos *Princípios da República e da Democracia*, que, por igual, partilham parcialmente aquela representatividade com a Legalidade, inclusive a Tributária.

*A ação de criar um tributo importa a indicação, na sua regra-matriz de incidência, por ato oriundo do legislativo, de todos os dados da sua espinha dorsal, tais como a hipótese de incidência, os sujeitos ativo e passivo, a base de cálculo e a alíquota. E uma descrição marcada pela exatidão, e mais, por uma exatidão acentuada (Legalidade Material ou Tipicidade Tributária).*

A edição de decretos, por parte da chefia do executivo, a seu turno, repousa, constitucional e predominantemente, no disposto no *artigo 84, IV*, conforme o qual “*competete privativamente ao Presidente da República: sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução*”; ou seja, *até aos mais eminentes atos administrativos, decretos e regulamentos presidenciais, não é dado ir além da humilde execução da lei.*

Ora, no que tange aos novos sujeitos passivos – os atacadistas de produtos de perfumaria, de toucador e cosméticos –, *a providência coube a um desses decretos do executivo, não a uma lei, que se limitou a efetivar uma delegação.*

São, pois, oportunas e apropriadas *as palavras que o STF destina ao legislador delegante e ao executivo delegatário:*

O Executivo não pode, fundando-se em mera permissão legislativa constante de lei comum... disciplinar, normativamente, temas sujeitos a reserva constitucional de lei (*sic*).

... o legislador não pode abdicar de sua competência institucional para permitir que outros órgãos do Estado – como o Poder Executivo – produzam a norma que, por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar.

Traduz situação configuradora de ilícito constitucional a outorga parlamentar ao Poder Executivo de prerrogativa jurídica cuja ‘*sedes materiae*’... só pode residir em atos estatais primários editados pelo Poder Legislativo.<sup>146</sup>

*E não se cogite de tentar afastar a ilicitude apelando para a realidade econômica subjacente.* A medida em questão visou a um grande número de fabricantes nacionais dos mencionados produtos, que, numa providência de elisão tributária – nunca evasão, porque perfeitamente lícita – vendem-nos a um estabelecimento comercial atacadista do mesmo grupo econômico, mas dotado de personalidade jurídica própria, que os revende em operações exclusivamente comerciais. O ato do executivo

<sup>146</sup> STF, Pleno, ADI 1.296-MC/PE, Rel. Min. CELSO DE MELLO, j. em 14.06.1995, DJ de 10.08.1995, p. 23.554.

visou a alcançar esses comerciantes atacadistas com o imposto das indústrias. Tal iniciativa foi uma das primeiras do chamado “ajuste fiscal” que buscou/busca implementar o governo federal;<sup>147</sup> e “Com a medida, o governo espera arrecadar R\$ 1,5 bilhão ao ano...”.<sup>148</sup> Independentemente de qualquer avaliação dos propósitos econômicos da iniciativa, que escapa da investigação estritamente jurídica, é claro e patente que ela deveria ter trilhado os caminhos legais adequados, sem atropelar e contundir os princípios constitucionais fartamente atingidos. Seria um despropósito invocar o Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa – artigo 37, “caput”, na redação da Emenda Constitucional nº 19/1998 – como pretense suporte, desde que o comando deve mansa deferência à Legalidade, com a qual mantém, como esclarece Emerson Gabardo, uma relação de “... recíproco condicionamento...”.<sup>149</sup> Seria também uma insensatez recorrer ao Princípio Constitucional da Supremacia do Interesse Público – artigos 3º, IV, e 66, §1º<sup>150</sup> – como suposto arrimo, uma vez que um requisito imprescindível à aplicação desse mandamento é a dócil reverência ao regime jurídico-administrativo, inclusive à Legalidade, como ensina Daniel Wunder Hachem, jovem e competente jurista da UFPR.<sup>151</sup> Enfim, *nada a escusar e muito menos a justificar os pecados jurídicos cometidos*.

Como a medida foi tomada à revelia de qualquer participação popular, por instrumento que não lhe é próprio, caracteriza-se a *afrenta ao Princípio da Democracia*, um dos fundamentos constitucionais da Legalidade. Como a autoridade que expediu a disposição não está legitimada à representação popular, via ato legislativo, evidencia-se o *vilipêndio ao Princípio da República*, o outro fundamento constitucional da Legalidade. Como a ordem foi emitida desvinculadamente da precisa e estrita previsão legislativa, verifica-se irrecusável *injúria ao Princípio da Tipicidade Tributária*. E como o veículo normativo introdutor da providência criativa dos novos sujeitos passivos foi um decreto, em lugar da lei, configura-se um inafastável *ultraje ao Princípio da Legalidade Tributária*.

Eis que todas essas ofensas constitucionais, sobretudo o menosprezo atrevido à Legalidade Tributária, instalam *um clima de medo e de sobressalto*. Não é por

<sup>147</sup> Justiça Libera Distribuidora de Cosméticos do Pagamento de IPI, Valor Econômico – disponível em: <tributoedireito.blogspot.com.br>; acesso em: 22 dez. 2015.

<sup>148</sup> Cosméticos: Beleza Encarecida, O Estado de Minas – disponível em: <www.abrasnet.com.br>; acesso em: 22 dez. 2015.

<sup>149</sup> *Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa*, p. 132.

<sup>150</sup> Embora haja quem rejeite esse princípio, como Marçal Justen Filho – *Curso...*, *op. cit.*, p. 126 – trata-se de posição singular. A doutrina majoritária, que o acolhe, ou deixa de indicar dispositivos constitucionais específicos, alegando um sustentáculo amplo nas ideias de Estado ou de sociedade, como Celso Antônio Bandeira de Mello – *Elementos...*, *op. cit.*, p. 52; e *Curso...*, *op. cit.*, p. 67-68 – ou aponta o supedâneo na noção de “... o bem de todos...”, do artigo 3º, IV, como Juarez Freitas – *O Controle dos Atos Administrativos e os Princípios Fundamentais*, p. 54 – e como Daniel Wunder Hachem – *Princípio Constitucional da Supremacia do Interesse Público*, p. 120-124 – que também aduz o artigo 66, §1º.

<sup>151</sup> *Ibidem*, p. 206-209 e 379.

outra razão que Romeu Felipe Bacellar Filho, o publicista paranaense, versando os problemas contemporâneos da legalidade, aponta o aumento dos poderes regulamentares do Executivo e chega a cogitar de uma “... crise do princípio da legalidade como limitação do poder estatal e garantia dos direitos”.<sup>152</sup> E não é para menos, porque, razão seja dada a José Manuel Sérvulo Correia, o ex-administrativista da Universidade de Lisboa, a Legalidade dos tributos é “... elemento dissuasor (leia-se dissuasivo) imprescindível dos demônios do arbítrio e da parcialidade” (esclareçamos, nos parênteses)!<sup>153</sup>

## 10 Profecia, pedra e papelão

Além da acepção menos nobre de vaticínio do futuro (Antônio Geraldo da Cunha),<sup>154</sup> *profetizar* tem também o sentido de se pronunciar em nome de algo ou de alguém (Hugo Schlesinger e Humberto Porto, e Carlos Mesters),<sup>155</sup> mas exhibe ainda, e sobretudo, o *significado da denúncia*, mediante a crítica ousada das atitudes e das estruturas (Carlos Mesters e Leonardo Boff),<sup>156</sup> no desempenho da missão superior que tão bem exprimiu Friedrich Nietzsche, o genial filósofo e literato alemão, com seu verbo luminoso: a de viver “... em contradição com o seu hoje...”, constituindo autêntica “consciência do seu tempo”!<sup>157</sup> No que tange à realidade jurídica nacional, e inclusive no que diz respeito aos excessos regulamentares, é a tarefa que, entre outros, Geraldo Ataliba, Pontes de Miranda e Ruy Barbosa, ontem, e tantos outros, hoje, com elevada estatura intelectual e dignidade jurídica de excelência, levaram e levam a cabo em seu tempo, lugar e circunstância.

Há mais de trinta anos, *Ataliba já o fazia* e estimulava a que o fizessem: “É imperioso denunciar como atentatórios da liberdade e demais direitos assegurados na Constituição os regulamentos inconstitucionais do chefe do Executivo, bem como as delegações expressas ou implícitas que se encontram em inúmeras leis”;<sup>158</sup> e justificava, ao prefaciá-la obra sobre os regulamentos tributários: “É imperioso coartar este modo de proceder, que se vai disseminando e se fazendo praxe. Não é mais possível consentir na vulneração dos princípios fundamentais do sistema. Não é mais possível ser-se tolerante com os constantes desacatos à Constituição...”;<sup>159</sup> sob pena de regresso a uma etapa histórica que já deveria ter sido superada e sepultada: “Conceder... à competência regulamentar o prestígio que vimos concedendo, no

<sup>152</sup> *Princípios...*, *op. cit.*, p. 157.

<sup>153</sup> *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, p. 297.

<sup>154</sup> *Dicionário Etimológico...*, *op. cit.*, p. 637.

<sup>155</sup> SCHLESINGER, Hugo; PORTO, Humberto. *As Religiões Ontem e Hoje*, p. 217; MESTERS, Carlos. *Deus, Onde Estás?*, p. 48.

<sup>156</sup> *Ibidem*, p. 58; BOFF, L. *E a Igreja se fez Povo – Eclesiogênese: a Igreja que nasce da fé do povo*, p. 216.

<sup>157</sup> *Além do Bem e do Mal...*, *op. cit.*, p. 118-119.

<sup>158</sup> *República e...*, *op. cit.*, p. 157, da edição atualizada.

<sup>159</sup> Prefácio, In: CARRAZZA, Roque Antonio. *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*, p. XI.

Brasil... é retornar aos padrões absolutistas, é regredir à concentração de poderes, com total rejeição dos princípios e instituições que fomos penosamente conquistando, ao longo de árdua e cruenta luta já sesquicentenária”.<sup>160</sup>

E *Pontes de Miranda também já o fizera*, há mais de quatro décadas: “Onde se estabelecem, alteram ou extinguem direitos, não há regulamentos – há abuso do poder regulamentar, invasão de competência legislativa”.<sup>161</sup>

A *precedência histórica, contudo, coube a Ruy Barbosa*, que, na década de trinta do século passado, pioneiramente, verberava contra as demasias legislativas do nosso executivo:

Ahí está, senhores, como se prefigura o que ocorreria... se um Presidente, ensandecendo no seu cargo, se descocasse ao extremo de ‘fazer leis’. Uma gargalhada ultra-homerica abalaria o continente, e o mentecapto seria obrigado a internar-se num hospício de alienados...

... o Poder Executivo violou a Constituição; e não foi em nenhum dos seus accidentes... ‘foi na essência mesma do principio constitucional: *legislou*’...

...inquire-se, quando o Poder Executivo chega a esse ‘nec plus ultra’ da usurpação, *quando o Chefe do Governo legisla, tem o legislador o direito de lhe perdoar? (sic) (grifamos)*.<sup>162</sup>

E para responder à pergunta, Ruy lançava mão da palavra resoluta e precisa de Almeida Garrett, o literato e homem público lusitano do século XIX:

A Constituição do Estado... foi violada no seu ponto capital, essencial, na base mesma do systema representativo, na unica, na mais positiva e essencial, ‘naquella que caracteriza a differença entre o systema representativo e o absoluto’. Não se póde, pois, denominar este facto pela expressão geral de violação da Constituição: é ‘a destruição da Constituição’... ‘*Nenhuma autoridade pode amnistiar semelhante crime*’ (sic) (grifamos).<sup>163</sup>

Se os descomedimentos regulamentares do executivo, de oitenta e tantos anos atrás, podiam motivar Ruy à cogitação de crimes, perante a Constituição de 1891 (artigo 54, 2º e 3º), não é diferente hoje, em face do vigente diploma constitucional, pois “São crimes de responsabilidade os atos do Presidente da República que atentem contra a Constituição Federal e, especialmente, contra:... o livre exercício do Poder Legislativo... o cumprimento das leis...” (artigo 85, II e VII). No caso que vimos de examinar, porém, *o ilícito que o executivo perpetrou, com o Decreto nº 8.393/2015*,

<sup>160</sup> *República e...*, op. cit., p. 157, da edição atualizada.

<sup>161</sup> *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969*, t. III, p. 314.

<sup>162</sup> *Commentarios à Constituição Federal Brasileira*, v. II, p. 9-10.

<sup>163</sup> *Ibidem*, p. 10.

*teve a colaboração ativa e passiva, e mesmo a coautoria do legislativo:* num primeiro momento, de cooperação ativa, por intermédio da delegação disfarçada, mas efetiva, da Lei nº 7.798/1989; num segundo, de coadjuvação passiva, mediante o beneplácito da omissão do exercício da competência fiscalizadora posterior – “É da competência exclusiva do Congresso Nacional:... sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa” (artigo 49, V).

Conquanto remotamente distantes do tamanho doutrinário daqueles profetas do jurídico que acabamos de invocar, não nos é dado o comodismo silencioso do calar e emudecer; embora despidos do equipamento científico de sutil precisão de Ruy, Pontes e Ataliba, não nos podemos furtar ao dever de proclamar e à incumbência da delação jurídica, premiada pelo arredar do espectro ameaçador do pecado por omissão e pela serena tranquilidade da consciência. *Cumpre-nos a inafastável missão profética da denúncia.*

A partir da delegação legislativa dissimulada da Lei nº 7.798/1989, artigo 8º, o executivo expediu o Decreto nº 8.393/2015, instituindo novos sujeitos passivos do IPI – os atacadistas de produtos de perfumaria, de toucador e cosméticos – traçando ousadamente parte substancial do critério pessoal da norma de incidência desse tributo. Encontramo-nos, portanto, diante de violações constitucionais explícitas e inegáveis: aos Princípios da Democracia e da República, pela ausência de participação popular, via representantes do parlamento, na tomada de providências; ao Princípio da Tipicidade Tributária, pela inexistência de previsão legal em relação aos novos equiparados a industrial; e ao Princípio da Legalidade Tributária, pela intolerável instituição de novos sujeitos passivos por mero decreto. *Em suma, o legislativo delegou o indelegável; e o executivo legislou o que, para ele, era ilegislável!*

O legislador constitucional, com o socorro do Código Tributário, construiu a monumental cidadela da Legalidade Tributária. Sobre as bases e os alicerces republicanos e sobre as fundações e os esteios democráticos, erigiu um castelo formidável para a legalidade, que se nos afigura, à primeira vista, invulnerável e inexpugnável. E o fez de forma gradual e paulatina, ao longo dos séculos, no compasso vagaroso e paciente dos nossos diversos diplomas constitucionais, desde o documento imperial de 1824, os autoritários de 1937 e de 1969, e os republicano-democráticos de 1891, de 1934, de 1946, de 1967 e de 1988. Não é à toa que sua condição de direito fundamental (artigo 5º, II) e de garantia do contribuinte (artigo 150, I), protege-o de qualquer investida que lhe guarde tendência contrária (artigo 60, §4º, IV), como verdadeira cláusula “pétrea”, da mais pura e inatingível pedra. Todavia, uma segunda e mais atenta mirada, como a que lhe acabamos de dirigir, neste trabalho, revela que *essa fortificação, longe de invencível, exhibe debilidades; longe de in conquistável, ostenta fragilidades.*

Não obstante a aparência firme e robusta de um forte da mais rija e tesa rocha, se aceitos os assaltos regulamentares, a partir de delegações legislativas mascaradas,

pôr-se-ia de manifesto, para nosso pasmo e sobressalto, que seus pórticos são de suave e delicado papel! Ter-se-ia equivocado mestre Ataliba – “Ninguém construiria uma fortaleza de pedra, colocando-lhe portas de papelão”<sup>164</sup> – pois, então, *o acesso à fortaleza de pedra da legalidade tributária – Guarde-nos, Deus! – estaria guarnecido pelas portas de papelão!*

Curitiba, dia 27 de dezembro de 2015 – Dia de *São João Evangelista*, o discípulo a quem Jesus amava (Jo. 21, 7), que, talvez antevendo nossa frágil legalidade, fez coro com a nossa prece pela guarda divina: “... peço... que os guardes do mal” (Jo. 17, 15).<sup>165</sup>

## Referências

### 1 Obras Jurídicas

ALTAVILA, Jayme. *Origem dos Direitos dos Povos*. São Paulo: Melhoramentos, [19-].

ATALIBA, Geraldo. *Limites Constitucionais do Decreto-Lei em Matéria Tributária*. Curitiba: Ordem dos Advogados do Brasil, 1978.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei em Matéria Tributária – não pode criar nem aumentar tributo. In: *Estudos e Pareceres de Direito Tributário*. v. 3. São Paulo: RT, 1980, p. 42-49.

\_\_\_\_\_. Limites Constitucionais do Decreto-Lei em Matéria Tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, RT, n. 17/18, p. 212-217, jul./dez. 1981.

\_\_\_\_\_. Prefácio. In: CARRAZZA, Roque Antonio. *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: RT, 1981, p. IX-XII.

\_\_\_\_\_. *República e Constituição*. São Paulo: RT, 1985 (Temas Fundamentais de Direito Público, 7).

\_\_\_\_\_. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

\_\_\_\_\_. *República e Constituição*. 2. ed. Atualização: Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 1998.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios Constitucionais do Processo Administrativo Disciplinar*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Controle Judicial dos Atos Administrativos. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 65, p. 27-38, jan./mar. 1983.

\_\_\_\_\_. Princípios Fundamentais de Direito Administrativo. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (Coord.). *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: RT, 1986.

<sup>164</sup> Apud BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. “Poder” Regulamentar ante o Princípio da Legalidade, *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 4/1993, p. 78.

<sup>165</sup> SGARBOSSA, Mario. *Os Santos e os Beatos da Igreja do Ocidente e do Oriente*, p. 729-730; SCHAUBER, VERA; SCHINDLER, Hanns Michael. *Diccionario Ilustrado de los Santos*, p. 353-354; FARMER, David Hugh. *The Oxford Dictionary of Saints*, p. 275-276; DELANEY, John J. *Dictionary of Saints*, p. 339; ACETI, Laura. *Grande Libro dei Santi*, p. 106-107; ALBAN BUTLER, *Vida dos Santos de Butler*, v. XII, p. 203-206; JOSEPH RATZINGER, *Os Apóstolos: Uma Introdução às Origens da Fé Cristã*, p. 87-104, especificamente p. 89.

- \_\_\_\_\_. Legalidade, Motivo e Motivação do Ato Administrativo. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 90, p. 57-60, abr./jun. 1989.
- \_\_\_\_\_. *Elementos de Direito Administrativo*. 2. ed. São Paulo: RT, 1990.
- \_\_\_\_\_. “Poder” Regulamentar ante o Princípio da Legalidade. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 4, p. 71-78, 1993.
- \_\_\_\_\_. *Curso de Direito Administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Grandes Temas de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BARBOSA, Ruy. *Commentarios á Constituição Federal Brasileira (sic)*. V. II. Reunião e Ordenação: Homero Pires. São Paulo: Saraiva, 1933.
- BARNES, William R. (Org.). *The Constitution of the United States*. 3. ed. New York: Barnes & Noble, 1951.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BLANCO, Paulina Elisa et al. Los Impuestos en la Edad Media. In: JUANO, Manuel de (Dir.). *Origen, Historia y Evolución de los Tributos – Anales del 4º Congreso Interamericano de la Tributación*. Buenos Aires: Depalma, 1984, p. 193-203.
- BOBBIO, Norberto. *O Futuro da Democracia: uma defesa das regras do jogo*. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. 3. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986.
- \_\_\_\_\_. *Liberalismo e Democracia*. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. 3. ed. São Paulo: Brasiliense, 1990.
- \_\_\_\_\_. *Igualdade e Liberdade*. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. 3. ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 1997.
- BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.
- \_\_\_\_\_. *Teoria Constitucional da Democracia Participativa*. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BUQUÉRA FILHO, Levy de Brito. *Anotações sobre a Magna Carta (Pesquisa Jurídico-Histórica) (sic)*. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 1969.
- CAETANO, Marcelo. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- \_\_\_\_\_. *Direito Constitucional*. V. I. 2. ed. Revisão: Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa; COUTINHO, Fábio de Sousa. O Princípio da Legalidade. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da Legalidade*. 2. tir. São Paulo: Resenha Tributária e CEEU, 1991, p. 289-303.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*. Tese (Titular de Direito Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.
- \_\_\_\_\_. *Teoria da Norma Tributária*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- \_\_\_\_\_. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- \_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- COELHO, Fábio Ulhoa. *Para Entender Kelsen*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1996.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- COMPARATO, Fábio Konder. Repensar a Democracia. In: LIMA, Martonio Mont'alverne Barreto; ALBUQUERQUE, Paulo Antonio de Menezes (Org.). *Democracia, Direito e Política: Estudos Internacionais em Homenagem a Friedrich Müller*. Florianópolis: Conceito, 2006, p. 189-224.

- CORREIA, José Manuel Sérvulo. *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*. Coimbra: Almedina, 1987.
- CORWIN, Edward S. (Ed.). *The Constitution of the United States of America – Analysis and Interpretation*. Washington: United States Government Printing Office, 1953.
- DAHL, Robert. *Sobre a Democracia*. Tradução: Beatriz Sidou. Brasília: UnB, 2001.
- \_\_\_\_\_. *Poliarquia*. Tradução: Celso Mauro Paciornik. São Paulo: Edusp, 2012. (Clássicos, 9).
- DEBRAY, Régis. *La République Expliquée à ma Fille*. Paris: Seuil, 1998.
- \_\_\_\_\_. *La República Explicada a mi Hija*. Tradução: Sandra Garzonio. Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica, 1999.
- \_\_\_\_\_. *El Civismo Explicado a mi Hija. Traducción*: Manuel Serrat Crespo. Barcelona: Muchnik, 2000.
- DECOMAIN, Pedro Roberto. *Anotações ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Medidas Provisórias – Sua Absoluta Inadequação à Instituição e Majoração de Tributos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 45, p. 130-142, jul./set. 1988.
- \_\_\_\_\_. Notas de Complementação e Revisão. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Atualização: Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- \_\_\_\_\_. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2. ed. São Paulo: RT, 2007.
- \_\_\_\_\_. Notas de Atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Atualização: Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- DWORKIN, Ronald. *La Democracia Posible: Principios para un Nuevo Debate Político*. Tradução: Ernest Weikert García. Barcelona: Paidós, 2008.
- FERRAJOLI, Luigi. *Poderes Salvajes: La Crisis de la Democracia Constitucional*. Tradução: Perfecto Andrés Ibáñez. Madrid: Trotta, 2011.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.
- \_\_\_\_\_. *A Democracia no Limiar do Século XXI*. São Paulo: Saraiva, 2001.
- FERREIRA, Pinto. *Princípios Gerais do Direito Constitucional Moderno*. V. 1. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1983.
- \_\_\_\_\_. *Comentários à Constituição Brasileira*. V. 3. São Paulo: Saraiva, 1992.
- FISCHER, Octavio Campos. *A Contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999.
- FRANÇA. *La Constitution Française – A Constituição da França*. Tradução: Embaixada da França. Revisão: Dulcydides de Toledo Piza. Rio de Janeiro: Embaixada da França, 1983.
- FREITAS, Juarez. *O Controle dos Atos Administrativos e os Princípios Fundamentais*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- GABARDO, Emerson. *Princípio Constitucional da Eficiência Administrativa*. São Paulo: Dialética, 2002.
- \_\_\_\_\_. *Interesse Público e Subsidiariedade*. Belo Horizonte: Fórum, 2009.
- GODOI, Marciano Seabra de. O “Quê” e o “Porquê” da Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 71-99.
- GOUGH, J. W. Introdução. In: LOCKE, John. *Segundo Tratado sobre o Governo Civil – e Outros Escritos – Ensaio sobre a Origem, os Limites e os Fins Verdadeiros do Governo Civil*. Tradução: Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Petrópolis: Vozes, 1994. (Clássicos do Pensamento Político, 14).

- HACHEM, Daniel Wunder. *Princípio Constitucional da Supremacia do Interesse Público*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.
- HAMILTON, Alexander; MADISON, James; JAY, John. *El Federalista*. México: Fondo de Cultura Económica, 2000.
- IRARRÁZABAL C., Jaime. Prólogo. In: AVILÉS HERNÁNDEZ, Victor Manuel. *Legalidad Tributaria: Garantía Constitucional del Contribuyente*. Santiago: Jurídica, 2005, p. 7-10.
- JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. V. I. Buenos Aires: Cima, 1969.
- JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: Uma Aproximação Ideológica. *Revista da Faculdade de Direito*, Curitiba, Universidade Federal do Paraná, n. 30, p. 215-233, 1998.
- \_\_\_\_\_. *Curso de Direito Administrativo*. 7. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.
- KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Tradução: José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.
- \_\_\_\_\_. *Escritos sobre la Democracia y el Socialismo*. Tradução: Juan Ruiz Manero et al. Madrid: Debate, 1988.
- \_\_\_\_\_. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. Tradução: Luís Carlos Borges. São Paulo e Brasília: Martins Fontes e UnB, 1990.
- \_\_\_\_\_. *A Democracia*. Tradução: Ivone Castilho Benedetti et al. São Paulo: Martins Fontes, 1993.
- LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de Direito Administrativo*. 6. ed. São Paulo: RT, 1987.
- LIMONGI, Dante Braz. *O Projeto Político de Pontes de Miranda: Estado e Democracia na Obra de Pontes de Miranda*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. (Biblioteca de Teses).
- LOCKE, John. Segundo Tratado sobre o Governo. In: *Locke*. Tradução: E. Jacy Monteiro. 2. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1978. (Os Pensadores).
- \_\_\_\_\_. Ensaio sobre o Governo Civil. In: SALDANHA, Nelson. *Separação de Poderes*. Brasília: Departamento de Imprensa Nacional, 1981. (O Poder Legislativo, 2).
- \_\_\_\_\_. *Segundo Tratado sobre o Governo Civil – e Outros Escritos – Ensaio sobre a Origem, os Limites e os Fins Verdadeiros do Governo Civil*. Tradução: Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Petrópolis: Vozes, 1994 (Clássicos do Pensamento Político, 14).
- LOPEZ CALERA, Nicolas Maria. Derecho y Democracia. In: *Filosofía del Derecho y Democracia en Iberoamérica*. *Revista de Ciencias Sociales*, Valparaíso, Universidad de Valparaíso, n. 34/35, p. 15-50, 1989 y 1990.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. V. II. São Paulo: Atlas, 2004.
- MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão Tributária*. São Paulo: RT, 1984 (Textos de Direito Tributário, 7).
- MATTEUCCI, Nicola. República. In: BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de Política*. 3. ed. V. 2. Tradução: Carmen C. Varrialle et al. Brasília: UnB e Linha Gráfica, 1991.
- MELLO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato Jurídico: Plano da Existência*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- MENDONÇA, Cristiane. *Competência Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- MINARDI, Josiane. *Manual de Direito Tributário*. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2015.
- NASCIMENTO, Walter Vieira do. *Lições de História do Direito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- OTERO, Paulo. *A Democracia Totalitária: Do Estado Totalitário à Sociedade Totalitária – A Influência do Totalitarismo na Democracia do Século XXI*. Cascais: Principia, 2001.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1946*. V. I. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1953.

\_\_\_\_\_. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969*. T. III. 2. ed. São Paulo: RT, 1970.

\_\_\_\_\_. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1 de 1969*. T. V. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

POUND, Roscoe. *Liberdade e Garantias Constitucionais*. Tradução: E. Jacy Monteiro. 2. ed. São Paulo: IBRASA, 1976.

RAMÓN CAPELLA, Juan. *Cidadãos Servos*. Tradução: Lédio Rosa de Andrade e Têmis Correia Soares. Porto Alegre: Fabris, 1998.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *República e Federação no Brasil: Traços Constitucionais da Organização Política Brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

ROSENBLATT, Paulo. *Competência Regulamentar no Direito Tributário Brasileiro: Legalidade, Delegações Legislativas e Controle Judicial*. São Paulo: MP, 2009.

RUBIO LLORENTE, Francisco. Estado e Democracia na Construção da Europa. Tradução: Fernando Aurelio Zilveti e Ana Marta C. de Barros Zilveti. In: BARROS, Sérgio Resende de; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coords.). *Direito Constitucional: Estudos em Homenagem a Manoel Gonçalves Ferreira Filho*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 113-150.

\_\_\_\_\_; DARANAS PELÁEZ, Mariano. *Constituciones de los Estados de la Unión Europea*. Barcelona: Ariel, 1997.

SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

SÁNCHEZ AGESTA, Luís. *Curso de Derecho Constitucional*. Granada: José M<sup>a</sup>. Ventura Hita, 1948.

SANTIAGO NINO, Carlos. La Justificación de la Democracia y la Obligación de Obedecer el Derecho. In: Filosofía del Derecho y Democracia en Iberoamérica. *Revista de Ciencias Sociales*, Valparaíso, Universidad de Valparaíso, n. 34/35, p. 147-185, 1989 y 1990.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHWARTZ, Bernard. *Os Grandes Direitos da Humanidade: “The Bill of Rights”*. Tradução: A. B. Pinheiro de Lemos. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1979.

SILVA, José Afonso. *Poder Constituinte e Poder Popular (Estudos sobre a Constituição)*. São Paulo: Malheiros, 2000.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luiz Bolzan de. *Ciência Política e Teoria Geral do Estado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

SUNDFELD, Carlos Ari. *Direito Administrativo para Céticos*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

TELLES, Ignacio da Silva. *A Experiência da Democracia Liberal*. São Paulo: RT, 1977.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Tradução: Marco Aurelio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

VIEIRA, José Roberto. A Noção de Sistema no Direito. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, Porto Alegre, Síntese, n. 33, p. 53-64, 2000.

\_\_\_\_\_. República e Democracia: Óbvios Ululantes e Não Ululantes. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, Porto Alegre, Síntese, n. 36, p. 147-161, 2001. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, Curitiba, Academia Brasileira de Direito Constitucional, p. 79-100, 2003.

\_\_\_\_\_. Legalidade Tributária ou Lei da Selva: Sonho ou Pesadelo, *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, Porto Alegre, Síntese, n. 37, p. 5-22, 2002. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Malheiros, n. 84, p. 96-108, [2002?].

\_\_\_\_\_. Legalidade Tributária e Medida Provisória: Mel e Veneno. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 175-216.

\_\_\_\_\_. Bocage e as Medidas Provisórias: “A Emenda Pior do que o Soneto”. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, Curitiba, UFPR, n. 40, p. 87-105, 2004.

\_\_\_\_\_. Bocage e o Terrorismo Constitucional das Medidas Provisórias Tributárias: A Emenda Pior do que o Soneto. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 683-714.

\_\_\_\_\_. E, afinal, a Constituição cria Tributos! In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 594-642.

\_\_\_\_\_. Fundamentos Republicano-Democráticos da Legalidade Tributária: Óbvios Ululantes e Não Ululantes. In: FOLMANN, Melissa (Coord.). *Tributação e Direitos Fundamentais: Propostas de Efetividade*. Curitiba: Juruá, 2006, p. 181-217. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, Dialética e IBDT, n. 20, p. 99-124, 2006.

\_\_\_\_\_. Legalidade e Norma de Incidência: Influxos Democráticos no Direito Tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Tributação: Democracia e Liberdade – Em Homenagem à Ministra Denise Martins Arruda*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 925-963.

\_\_\_\_\_. Equiparações de Estabelecimentos Comerciais a Industriais: Ficções que tangem o Divino ou que tocam o Demoníaco. In: MACEDO, Alberto et al. *Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 675-730.

VILANOVA, Lourival. *Lógica Jurídica*. São Paulo: Bushatsky, 1976.

\_\_\_\_\_. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: RT e EDUC, 1977.

\_\_\_\_\_. Novo Poder Executivo para o Brasil. In: BASTOS, Aurélio Wander et al. *Uma Nova Organização Político-Constitucional para o Brasil de Hoje*. Fortaleza: UFC, 1982, p. 113-129.

\_\_\_\_\_. Lógica Jurídica. In: *Escritos Jurídicos e Filosóficos*. V. 2. São Paulo: Axis Mundi e IBET, 2003, p. 157-201.

\_\_\_\_\_. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

WEINBERGER, Andrew D. *Liberdade e Garantias – A Declaração de Direitos*. Tradução: Hersília Teixeira Leite Vasconcelos. Rio de Janeiro: Forense, 1965.

WARAT, Luis Alberto. *O Direito e Sua Linguagem*. 2. ed. Porto Alegre: Fabris, 1984.

XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: RT, 1978.

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

## 2 Obras não jurídicas

ACETI, Laura. *Grande Libro dei Santi*. Roma: Rusconi, 2013.

BOFF, Leonardo. *E a Igreja se fez Povo – Eclesiogênese: a Igreja que nasce da fé do povo*. São Paulo: Círculo do Livro, 1986.

- BURNS, Edward McNall. *História da Civilização Ocidental*. Tradução: Lourival Gomes Machado, Lourdes Santos Machado e Leonel Vallandro. V. I. 3. ed. Porto Alegre: Globo, 1975.
- BUTLER, Alban. *Vida dos Santos de Butler*. V. XII. Tradução: Atílio Brunetta. Petrópolis-RJ: Vozes, 1993.
- CUNHA, Antônio Geraldo da. *Dicionário Etimológico Nova Fronteira da Língua Portuguesa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1996.
- DELANEY, John J. *Dictionary of Saints*. New York: Doubleday, 2005.
- DURANT, Will. *A Idade da Fé – História da Civilização Medieval de Constantino a Dante – 325 a 1300 d.C.* Tradução: Mamede de Souza Freitas e Marcos Roma Santa. Rio de Janeiro: Record, [198?]. (A História da Civilização, 4).
- FARMER, David Hugh. *The Oxford Dictionary of Saints*. 5. ed. Oxford: University of Oxford, 2004.
- MESTERS, Carlos. *Deus, Onde Estás?* 5. ed. Belo Horizonte: Veja, 1976.
- NIETZSCHE, Friedrich. *Além do Bem e do Mal: Prelúdio a uma Filosofia do Futuro*. Tradução: Paulo César de Souza. 2. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Humano, Demasiado Humano: Um Livro para Espíritos Livres*. Tradução: Paulo César de Souza. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.
- RATZINGER, Joseph. *Os Apóstolos: Uma Introdução às Origens da Fé Cristã*. Tradução: Euclides Luiz Calloni e Cleusa Margô Wosgrau. São Paulo: Pensamento, 2008.
- RIBEIRO, Renato Janine. Democracia Versus República: A Questão do Desejo nas Lutas Sociais. In: BIGNOTTO, Newton (Org.). *Pensar a República*. Belo Horizonte: UFMG, 2008, p. 13-25.
- ROUSSEAU, Jean-Jacques. Do Contrato Social ou Princípios do Direito Político. In: *Rousseau*. Tradução: Lourdes Santos Machado. São Paulo: Abril Cultural, 1973. (Os Pensadores, XXIV).
- SAVATER, Fernando. *Ética para Amador*. Barcelona: Ariel, 1991.
- \_\_\_\_\_. *Ética para meu filho*. Tradução: Monica Stahel. São Paulo: Martins Fontes, 1993.
- \_\_\_\_\_. *Política para meu filho*. Tradução: Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 1996.
- \_\_\_\_\_. *Diccionario Filosófico*. México: Planeta, 1999.
- \_\_\_\_\_. *Ética para Amador*. 3. ed. Buenos Aires: Ariel, 2001.
- SCHAUBER, Vera; SCHINDLER, Hanns Michael. *Diccionario Ilustrado de los Santos*. Tradução: Luis Miralles de Imperial. Barcelona: Grijalbo Mondadori, 2001.
- SCHLESINGER, Hugo; PORTO, Humberto. *As Religiões Ontem e Hoje*. São Paulo: Paulinas, 1982.
- SGARBOSSA, Mario. *Os Santos e os Beatos da Igreja do Ocidente e do Oriente*. Tradução: Armando Braio Ara. São Paulo: Paulinas, 2003.
- VIANNA, Luiz Werneck; CARVALHO, Maria Alice Rezende de. República e Civilização Brasileira. In: BIGNOTTO, Newton (Org.). *Pensar a República*. Belo Horizonte: UFMG, 2008, p. 131-154.
- WELLS, Herbert George. *História Universal*. V. 3. 7. ed. Tradução: Anísio Teixeira. São Paulo: Nacional, 1968.

---

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

VIEIRA, José Roberto. Equiparações de estabelecimentos a industriais por decreto: portas de papelão na fortaleza de pedra da legalidade! *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, Belo Horizonte, ano 16, n. 65, p. 159-197, jul./set. 2016. DOI: 10.21056/aec.v16i65.273.

---