

VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

EDUARDO AUGUSTO DO ROSÁRIO CONTANI

NEWTON CESAR PILAU

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Eduardo Augusto do Rosário Contani; Newton Cesar Pilau – Florianópolis; CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-753-3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito e Políticas Públicas na era digital

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VI Encontro Virtual do CONPEDI (1; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A realização do VI encontro virtual do CONPEDI ocorre em num momento de ruptura do sistema tributário nacional vigente. Surpreendente é de fato a aprovação - relâmpago - em dois turnos de votação, na Câmara de Deputados, da proposta de emenda constitucional que trata sobretudo da reformulação da exação tributária sobre o consumo no Brasil. Percebe-se, inclusive, que considerada a encampação da da proposta do que se denominou "imposto sobre valor agregado (IVA)" dual, sem embargo do imposto seletivo sobre bens nocivos, onde a União Federal concentrará a cobrança de um tributo sobre consumo com a concentração/união do IPI/COFINS/PIS e os Estados membros e Municípios com a cobrança de um imposto concentrando sob uma única rubrica o ICMS e o ISS, não teremos apenas uma alteração de impostos e contribuições a serem cobradas; mas, outrossim, uma alteração clara do pacto federativo mesmo porque na Federação brasileira o que de fato determina a autonomia dos entes federativos é sua competência tributária. Mesmo que remanesça a competência dos Estados para a cobrança do ITCD (que se propõe progressivo) e do IPVA (que, por sua vez, alcançará embarcações e aeronaves de luxo) e os Municípios ainda possam cobrar IPTU e ITBI (cujas alíquotas ainda se se mantém baixas), entendemos se considerada que a carga tributária sobre o consumo dos entes subnacionais é a preponderante e mesmo determinante de sua sobrevivência financeira (mormente dentre os maiores Municípios que efetivamente exercem sua competência tributária e não dependam exclusivamente de repartição de receitas⁰) nota-se que havendo aglutinação num mesmo imposto (IVA) das competências sobre ICMS/ISS o que restará da Federação só o futuro dirá. Pretendia-se inclusive a criação de um IVA nacional que seria sem dúvida a transformação de uma Federação em um Estado unitário já que mesmo com a criação de Conselhos ou Câmaras de compensação ou de distribuição das receitas obtidas teríamos a União Federal como protagonista. O IVA dual, se de fato for confirmado no Senado Federal, enfrentará não só os desafios naturais da transição estabelecida (com prazo final em 2033) mas como os conflitos que advirão no compartilhamento de receitas, mudança da arrecadação para os Estados /Municípios de destino do consumo (ao contrário da regra atual que privilegia os Estados de origem e não de destino das mercadorias), aproveitamento irrestrito dos créditos nas operações comerciais/industriais, incentivos fiscais, etc.

O CONPEDI, como a maior entidade científica do direito no Brasil, tem agora como desafio sobretudo enfrentar estas questões já que impactarão diretamente a vida nacional.

Novos rumos, inclusive, se pretende se dar a tributação sobre e renda e patrimônio no Brasil buscando cada vez mais se dar ao atual sistema uma condição maior justiça na tributação e permitir que o tributo não só seja um instrumento fundamento e necessário para a existência do Estado mas que também seja um agente catalizador de investimentos e equalizador do conhecido desequilíbrio socioeconômico nacional.

Tenhamos esperança cautelosa mas com otimismo já que saímos finalmente da inércia de décadas e isso, por si, só já é objeto de elogios.

Parabéns ao CONPEDI por mais um evento que novamente nos provoca e nos engrandece como estudiosos do direito, em especial do direito tributário, objeto deste qualificado Grupo de Trabalho que dignificou com sua excelência e ousadia o arcabouço doutrinário tributário nacional.

A RECONSTRUÇÃO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA PELA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

THE RECONSTRUCTION OF TAX LEGALITY BY THE JURISPRUDENCE OF THE BRAZILIAN SUPREME COURT

Leandro Aragão Werneck ¹

Resumo

Os princípios são vetores valorativos que orientam o ordenamento jurídico de uma sociedade e sua natureza implica alguma abertura do ordenamento às transformações sociais. A este respeito, o princípio da legalidade tributária não é uma exceção e a análise de sua aplicação pelo Supremo Tribunal Federal ao longo do século XXI pode ser analisada para identificar se e de que maneira já seria possível perceber uma alteração semântica nesta norma constitucional. A partir da suposição inicial de que a resposta será positiva, a pesquisa será desenvolvida em três partes. Primeiro, serão estudados os principais documentos históricos que influenciaram a inserção da legalidade tributária em todas as Constituições brasileiras. Em seguida, a visão tradicional da doutrina sobre a interpretação e aplicação da legalidade tributária no panorama constitucional brasileiro será contrastada com a vertente mais contemporânea, defensiva de uma certa flexibilização do rigor formal associado à aplicação do princípio. Por fim, serão analisados alguns dos mais importantes julgados do Supremo Tribunal Federal publicados ao longo do século XXI envolvendo o princípio da legalidade tributária a fim de compreender qual tem sido a tendência interpretativa a seu respeito, para o estabelecimento das novas balizas constitucionais sobre a tributação. Ao final, percebe-se que a jurisprudência constitucional brasileira tem acompanhado paulatinamente a tendência doutrinária contemporânea no sentido de uma redução do rigor formal tradicionalmente associado ao princípio da legalidade tributária.

Palavras-chave: Legalidade, Tributária, Flexibilização, Jurisprudência, Stf

Abstract/Resumen/Résumé

Principles are evaluative vectors that guide the legal system of a society, and their nature implies some openness of the legal system to social transformations. In this regard, the principle of tax legality is not an exception, and the analysis of its application by the Brazilian Supreme Court throughout the 21st century can be examined to identify whether and how a semantic alteration of this constitutional norm has already become perceptible. Assuming an affirmative answer, the research will be developed in three parts. First, the main historical documents that influenced the insertion of tax legality in all Brazilian Constitutions will be studied. Then, the traditional view of the doctrine regarding the interpretation and

¹ Advogado e professor. Doutorando e Mestre em Direito Público (UFBA), especialista em Direito Tributário (IBET), bacharel em Direito (UFBA). E-mail: professor@lawerneck.com.br

application of tax legality in the Brazilian constitutional panorama will be contrasted with the contemporary trend, which advocates for a certain flexibility of the formal rigor associated with the principle. Finally, some of the most important cases involving tax legality principle issued by the Brazilian Supreme Court throughout the 21st century will be analyzed to understand the interpretive trend regarding the principle and the establishment of new constitutional benchmarks on taxation. In the end, it is perceived that the Brazilian constitutional jurisprudence has gradually followed the contemporary doctrinal trend towards a reduction of the formal rigor traditionally associated with the principle of tax legality.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax, Legality, Flexibilization, Jurisprudence, Stf

1 INTRODUÇÃO

As normas principiológicas trazem consigo vetores valorativos, que orientam e norteiam o ordenamento jurídico de uma sociedade. Enquanto tal, embora sejam verdadeiros pilares de um determinado (sub)sistema jurídico, também é certo que a sua natureza implique alguma abertura do ordenamento às transformações sociais.

Nesta linha, os princípios se sujeitam a fatores externos capazes de operar mudanças no seu escopo normativo a partir de transformações semânticas decorrentes da própria evolução social. Esta capacidade de transformação se estende mesmo a normas principiológicas de origem e sedimentação tão antigas como é o da legalidade tributária, ainda que se opere sutilmente.

O presente trabalho pretende identificar se a aplicação do princípio da legalidade tributária pelo Supremo Tribunal Federal ao longo do século XXI tem refletido uma alteração semântica nesta norma constitucional e, em caso positivo, em que sentido isto tem se concretizado. A esta altura da pesquisa, supõe-se que os contornos desta norma já não condizem com aqueles apregoados pela doutrina brasileira no século passado e que a jurisprudência constitucional tem flexibilizado o seu rigor formal.

A fim de confirmar ou refutar tal hipótese, a investigação será desenvolvida em três partes.

Primeiro, se espera compreender as ideias-chave a respeito da legalidade tributária através da sua expressão e origem como fundamento da tributação em alguns dos principais documentos da história, de onde partiu a influência para a sua inserção em todas as Constituições brasileiras.

Em seguida, devemos identificar de que maneira estas ideias-chave se traduziram para a linguagem normativa na visão da doutrina, estabelecendo a linha tradicional sobre a interpretação e a aplicação da legalidade tributária no panorama constitucional brasileiro. Com este ponto de partida, se poderá exibir o contraste havido com vertente mais contemporânea, defensiva de uma certa flexibilização do rigor formal associado à aplicação do princípio.

Por fim, estabelecida a linha semântica tradicional no entorno do princípio e a sua antítese ainda na doutrina, passaremos a um recorte sobre alguns dos mais importantes julgados do Supremo Tribunal Federal envolvendo-o, a fim de compreender qual tem sido a tendência interpretativa a respeito do princípio para o estabelecimento das novas balizas constitucionais sobre a tributação.

2 A ORIGEM DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

A ideia-chave na origem da legalidade tributária é a de que a tributação legítima pressupõe, ainda que por representação, a concordância do povo que se submeterá a ela, sendo merecedora de repúdio a imposição odiosa que sem esta licença invada a esfera patrimonial privada.

Esta noção passou a ser amplamente conhecida sob o *slogan* político “*no taxation without representation*” – ou, ainda, sob a exclamação de que “*taxation without representation is tyranny*” –, que a representou no continente americano a partir de 1764, compondo o quadro de insatisfação geral que levou à declaração da independência dos Estados Unidos da América em 1776.

Na ocasião, a mudança da política inglesa sobre suas colônias após a sua vitória na Guerra dos Sete Anos culminou com a imposição do *Sugar Act* de 1764, instrumento que impôs às 13 colônias britânicas a nova política mercantilista que estabeleceu impostos adicionais sobre o açúcar, vinhos, café, seda e outros artigos de luxo, ao passo em que reduzia a tributação sobre o melaço estrangeiro (KARNAL et al, 2007, p. 76).

Em rápida reação, no mesmo ano, o advogado James Otis publica o texto “*The Rights of the British Colonies*” invocando ali como um dos mais primários princípios da justiça e do direito aquele segundo o qual os tributos não podem ser impostos às pessoas senão com o seu consentimento, ainda que este se faça pela sua representação nos atos do Parlamento (OTIS, 1975, p. 30).

O manifesto não foi o bastante para refrear as intervenções inglesas sobre suas colônias americanas. Ainda em 1764, o parlamento promulgou a Lei da Moeda (*Currency Act*), que proibiu a emissão de papel-moeda na colônia (KARNAL et al, 2007, p. 76), e em 1765, a Lei do Selo (*Stamp Act*), que impunha a aquisição de selos oficiais da metrópole para sua aposição em todos os jornais e documentos oficiais em circulação nas colônias (PRIEST; DURIVAGE, 2014, p. 1-2).

Naquele contexto, a insurgência levou à reunião de representantes das colônias na cidade de Nova Iorque, em 19/10/1765, no que ficou conhecido como *Stamp Act Congress* ou *Continental Congress* para debater a sequência de atos legais do Parlamento inglês sobre as colônias. Neste, os colonos formalizaram boa parte das concepções de Otis ao aduzir que:

- i) o consentimento com a tributação é elemento inseparável do direito de liberdade (“*That it is inseparably essential to the freedom of a people, and the*

undoubted right of Englishmen, that no taxes be imposed on them, but with their own consent, given personally, or by their representatives”);

- ii) os colonos não têm representação no Parlamento inglês (“*That the people of these colonies are not, and from their local circumstances cannot be, represented in the House of Commons in Great-Britain*”); e
- iii) os únicos representantes legítimos para os colonos seriam aqueles por ele eventualmente escolhidos, sendo inconstitucionais as exações impostas de outra forma (“*That the only representatives of the people of these colonies, are persons chosen therein by themselves, and that no taxes ever have been, or can be constitutionally imposed on them, but by their respective legislatures*”).

Este fundamento da insurgência face à imposição tributária não foi inédito. A pretensão dos colonos americanos era a de atrair também para si a aplicação de um dos mais antigos fundamentos do constitucionalismo inglês, com pleno reconhecimento na metrópole.

De fato, esta noção se faz formalmente presente na Inglaterra ao menos desde 1215, haja vista que consta no Capítulo 12 da *Magna Charta Libertatum* o princípio segundo o qual “*nenhuma jugada ou ajuda será imposta no nosso reinado, exceto pelo conselho comum do nosso reino*”, em tradução livre do original redigido em latim bárbaro (“*Nullum scutagium vel auxilium ponatur in regno nostro, nisi per commune consilium regni nostri [...]*”).

É inegável que este conector entre o poder de tributar e a anuência dos destinatários da exação esteve presente na imposição feita pelos barões ingleses ao malquisto Rei João Sem Terra, irmão e sucessor de Ricardo Coração de Leão no trono da Inglaterra, forçado a assinar o documento sob a ameaça de deposição (CARDOSO, 1986).

Entretanto, devemos resistir à corriqueira – e incorreta – atribuição de que a legalidade tributária teria tido seu nascedouro ligado à origem do direito constitucional, com a *Magna Charta Libertatum* de 1215, na Inglaterra (ROTHMANN, 1972, p. 16).

Em verdade, antes mesmo de 1215, a ideia de legitimidade da tributação pelo princípio da autoimposição ou do geral consentimento tem origem bem mais remota e, já no século XI, estava enraizada nos povos europeus pela herança consuetudinária (XAVIER, 1978, p. 5-7).

A título de exemplo, entre vários outros, detalhados, relembra-nos Luis Eduardo Schoueri (2019, p. 295) que o Édito de Paris, de 614 d.C., já refletia o mesmo princípio ao determinar a abolição de tributos que incitassem o povo à resistência. A própria redação da carta de 1215, atribuída ao arcebispo Stephen Langton, foi fruto de uma busca histórica por uma relação de princípios já reconhecidos na estrutura feudal e com os quais tanto a nobreza quanto a Coroa pudessem concordar em se obrigar (SCHOUERI, 2019, p. 297).

A ideia de consentimento com a tributação é fruto de tempos imemoriais e não se funda, portanto, no movimento que culminou com a carta de 1215, tampouco se encerra com ela, tendo seguido as sociedades europeias ao longo da história e sofrido inflexões do modelo do Estado de Direito no mundo ocidental.

Em 1789, no ápice da Revolução Francesa, a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão estabeleceu nos arts. 2º a 5º que a liberdade, a propriedade e a resistência à opressão são direitos naturais do homem que se constituem como finalidade de qualquer associação política, limitados apenas por lei e vedado o constrangimento a algo que esta não ordene. Por seu turno, o art. 6º é direto na indicação de que “[a] lei é a expressão da vontade geral” e que “[t]odos os cidadãos têm o direito de concorrer, pessoalmente ou através de mandatários, para a sua formação” (FERREIRA FILHO, 1978).

Com estas menções, de intrínseca ligação com o Estado de Direito, a ideia de consentimento foi atrelada à noção de legalidade em sentido amplo, como legitimador e balizador de todo tipo de imposição estatal. No que nos concerne, o campo da tributação não foi abrangido apenas por esta forma indireta; ao contrário, o art. 14 da mesma declaração tornou expresso o direito de todos os cidadãos de “*verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração*” (FERREIRA FILHO, 1978).

A declaração francesa foi decisiva para o processo de constitucionalização e reconhecimento de direitos, influenciando as Constituições do século XIX com suas disposições, inclusive a brasileira (SARLET, 2012, p. 31). Com este ponto de partida, construído sobre a premissa do consentimento com a tributação, o princípio da legalidade tributária se fez presente em todas as constituições brasileiras.

No Brasil, a Constituição Imperial de 1824 já o determinava de forma indireta no art. 171 ao indicar que a fixação de qualquer contribuição direta à receita da Fazenda Nacional é de competência da Assembleia Geral – órgão representativo, de formação eletiva, para o exercício do Poder Legislativo (art. 13) –, com atenção, ainda, à competência privativa da Câmara de Deputados para a iniciativa legislativa sobre impostos (art. 36, inciso I).

Em 1891, a primeira Constituição republicana no Brasil passou a adotar este preceito de maneira direta ao estabelecer que “[n]enhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize” (§ 30 do art. 72).

Todas as Constituições brasileiras subsequentes seguiram os passos desta última, mesmo aquelas inauguradas nos momentos de maior estremecimento das estruturas representativas.

A Constituição de 1934 o fixou expressamente no inciso VII do art. 17; a do Estado Novo, de 1937, contemplou o princípio indiretamente no art. 13, *caput* e alínea “d”, na medida em que excepcionou os impostos do poder presidencial de expedir decretos-leis sobre as matérias de competência legislativa; a de 1946 retomou a forma explícita do princípio no § 34 do art. 141; e a de 1967 o incluiu no rol das limitações ao poder de tributar, no inciso I do art. 20, com realocação ao inciso I do art. 19 pela Emenda nº 01/1969.

Por fim, desde a Constituição de 1988, o princípio permanece expresso no inciso I do art. 150, mantendo sua posição de destaque na seção das limitações ao poder de tributar e que, como veremos, caracteriza direito individual cujo conteúdo compõe o rol dos direitos fundamentais reconhecidos pelo ordenamento jurídico brasileiro.

3 O SENTIDO NORMATIVO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da legalidade interpenetra a Constituição Federal de 1988 com menções em inúmeros dos seus dispositivos. Sem prejuízo do reforço indireto em todas as esparsas ocasiões em que o constituinte delegou à lei a regulamentação de certa matéria, o princípio da legalidade foi expressa e diretamente contemplado no art. 5º, inciso II, no art. 37, *caput*, e no art. 150, inciso I.

Entretanto, apesar de a referência ser uniforme – a legalidade enquanto princípio – o sentido normativo de cada menção não o é, e a legalidade tributária tem contornos que a diferenciam substancialmente das demais versões. Diferente da legalidade genérica do art. 5º, a tributária do art. 150, I, exige mais do que *lex scripta*, fazendo indispensável uma *lex stricta* que subtraia dos órgãos do Executivo quaisquer elementos de decisão sobre a incidência (BARRETO, 2009, p. 13-14).

No sentido mais lato possível, o princípio da legalidade da tributação se desdobra em quatro facetas: i) *legalidade da administração*; ii) *reserva da lei*; iii) *estrita legalidade tributária*; e iv) *conformidade da tributação com o fato gerador* (ROTHMANN, 1972, p. 18-20).

Sob a ideia de legalidade da administração, o princípio se exprime sob uma regra de conformidade que equivale à proposição de que os atos da Administração Pública serão inválidos se e na medida em que contrariem uma lei. Esta é a faceta da legalidade que delinea

externamente o âmbito de licitude das atividades desempenhadas pelo Estado, sob uma visão de determinação do seu modo de agir (XAVIER, 1978, p. 13-15).

Esta acepção de legalidade é a que se observa no art. 37, *caput*, da Constituição Federal de 1988, através do qual esta se impõe como condição geral à atuação administrativa. Neste sentido, a legalidade exprime a carência de *norma jurídica* a lastrear os atos administrativos.

Algo de interessante nesta perspectiva é que ela se espraia para além da invalidade dos atos administrativos contrários à lei. Esta faceta se vê refletida no campo da tributação ao considerarmos que, sendo o tributo exigido mediante atividade plenamente vinculada (cf. arts. 3º e 142, CTN), a Administração está obrigada à obediência de toda a legislação tributária – isto é, *lei em sentido material* - desautorizada tanto ao excesso quanto à leniência fiscal.

Nesta linha, a legalidade é tanto uma limitação ao poder de tributar quanto a própria força motriz da atividade administrativa tributária (ROTHMANN, 1972, p. 19).

Amplitude normativa similar é vista no art. 5º, inciso II, CF/88 (ROTHMANN, 1972, p. 20), embora este represente o princípio sob o viés da defesa individual, genérico, na imposição de uma cláusula de barreira face à pretensão estatal de intervir pela imposição de deveres jurídicos na esfera privada. Ao replicar a antiga fórmula de que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, o princípio é colocado sob o viés de defesa da autonomia privada, que só cederá diante das disposições da legislação.

A *reserva de lei* aplicada à tributação constitui uma especificação mais rígida daquela aplicada à administração nos termos acima. Isto porque, em geral, ela pode ser vislumbrada como *reserva de lei material* – pela qual a Administração Pública está autorizada a atuar por qualquer *norma geral e abstrata*, independente do instrumento que a veicule – e *reserva de lei formal* – ante a qual o fundamento estatal deve ser um ato normativo revestido da forma externa de lei, do *status* próprio ou equivalente aos emanados pelos órgãos com competência legislativa (XAVIER, 1978, p. 17-18). Somente a *reserva de lei formal*, mais restritiva, se aplica ao Direito Tributário.

Por seu turno, a *estrita legalidade tributária* é um desdobramento da reserva de lei e se apresenta como proibição que restringe a competência tributária para qualquer forma de instituição ou majoração da tributação (ROTHMANN, 1972, p. 20).

Isto significa que, desde a definição da hipótese até o mandamento, toda a norma tributária deve estar contida na lei em sentido formal. Nas palavras de Amílcar de Araújo Falcão (1971, p. 37), “[...] exige-se que em lei formal estejam determinados, pelo menos, os

seguintes elementos: o fato gerador do tributo, a sua alíquota, a respectiva base de cálculo e os sujeitos passivos diretos e indiretos da obrigação tributária”.

É com esta tese que se firmou, a princípio, o modo de interpretar o art. 150, inciso I, segundo o qual está proibido aos entes federativos “*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”. Aduz-se que *lei* deve ser lida como o instrumento formal capaz de exprimir a vontade coletiva e de onde se deve esgotar, inteiramente, o objeto tributável, o modo e o conteúdo da relação jurídica obrigacional que surgirá com a incidência.

Nesta amplitude se tem interpretado que, por ordem do art. 146, II, CF/88, o art. 97 do CTN cumpre o papel de destrinchar as consequências da legalidade tributária, densificando o princípio constitucional ao exemplificar diversas hipóteses às quais se aplica a reserva legal.

Por esta vertente, ressalvadas apenas as exceções da própria Constituição, enaltece-se a inexistência de qualquer espaço para a tributação através da discricionariedade administrativa. A exceção a esta regra se põe na aptidão de alterar as alíquotas dos impostos de importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras (art. 153, § 1º, CF/88) e de reduzir e restabelecer as alíquotas da CIDE-Combustíveis (art. 177, § 4º, I, “b”, CF/88) e do ICMS-Combustíveis (art. 155, § 4º, IV, CF/88).

Acompanhamos o entendimento de que nem é apropriado falar em exceções ao princípio da legalidade tributária, mas em mitigação deste (SCHOUERI, 2019, p. 323). Por mais que sobressaia a estas espécies tributárias a aptidão extrafiscal de servirem de instrumento a política econômica, o que fez o constituinte foi apenas permitir que, já tendo disposto a lei em certo sentido, se “*delegue ao Poder Executivo a faculdade de fazer variar, observadas determinadas condições e dentro dos limites que ela estabelecer, as alíquotas*” destes tributos (CARRAZZA, 2015, p. 336).

Por último, e como consequência das três primeiras facetas, fala-se na legalidade como conformidade da tributação com o fato gerador, de modo que o nascimento da obrigação tributária está condicionado à ocorrência do fato que congregue todos os precisos elementos discriminados pela lei em sentido formal. A obrigação tributária está além da conveniência administrativa e surge não como decorrência da vontade – como aquelas de caráter privado -, mas como consequência da estrita aplicação da lei que a substitui (ROTHMANN, 1972, p. 21-23).

Na segunda metade do século XX, a doutrina brasileira fez massivo coro a esta concepção bastante formalista da legalidade tributária, como seria possível ver em inúmeros exemplos:

De todos os princípios constitucionais erigidos como garantia fundamental do contribuinte, o mais importante é o da legalidade da tributação, previsto no art. 150, I. Resulta de velha tradição do constitucionalismo segundo o qual o tributo não pode ser instituído sem autorização do povo através de seus representantes, de tal sorte que só a lei ordinária emanada do nível de governo competente pode criar tributo (DIAS DE SOUZA, 1998, p. 8)

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. [...] (CARVALHO, 2016, p. 173) Parece evidente que, em se tratando de impor ex lege uma obrigação, o princípio da legalidade exige que contenha a lei previsão completa de todos os elementos da relação jurídica a formar-se independentemente da vontade dos sujeitos por ela envolvidos, devendo estabelecer sobretudo os critérios pertinentes à quantificação da prestação, sem os quais não há como mensurá-la. [...] (MUNHOZ, 1997, p. 63-64)

Agora, ante à variedade de atos normativos de distintas naturezas e nomenclaturas, mesmo no corpo da Constituição (cf. art. 59), é de se questionar qual é o sentido substancial da *lei* capaz de satisfazer os objetivos preconizados para o Direito Tributário. A questão é importante, especialmente, face à existência da medida provisória, figura que ocupa o *status* de lei ordinária no ordenamento jurídico e com aptidão para inová-lo (art. 62, CF/88), embora sua instituição seja privativa do Chefe do Poder Executivo federal.

Edvaldo Brito (2002, p. 625-626) é um dos que espousa rejeição à possibilidade de as medidas provisórias servirem ao predicado do art. 150, I, CF/88, por considerar que só é *lei* aquele ato normativo *genérico, abstrato, permanente, compulsório e plural*. E a medida provisória não se consideraria permanente, nem é produto de pluralismo político por sua própria essência, enquanto não seja eventualmente acolhida pelo Poder Legislativo.

É notável o arrefecimento da controvérsia após a edição da Emenda Constitucional nº 32/2000, que inseriu o § 2º no art. 62, CF/88, condicionando a eficácia das normas de instituição/majoração de tributos introduzidas por medida provisória ao marco de sua conversão em lei ordinária.

Ainda assim, a questão se mantém relevante ante às exceções e omissões do mesmo dispositivo. O § 2º do art. 62 autorizou a instituição ou majoração dos impostos de importação, exportação, produtos industrializados, operações financeiras e os extraordinários de guerra por aquele instrumento. Além disto, é notável que o dispositivo nada refere às hipóteses de abolição ou redução da tributação, tampouco às alterações que não impliquem majoração.

Com isto se poderia dizer que se permitiu através da medida provisória espaço para o exercício do poder tributário pelo Chefe do Poder Executivo?

Parece-nos que a resposta é positiva. Apesar da controvérsia doutrinária, importante ao se reportar ao aspecto ontológico desta espécie normativa e ao apontar sua inerente impropriedade à tributação, a verdade é que o Supremo Tribunal Federal tem admitido o uso deste instrumento desde a década de 1990.

Vejamos que, já em 07/03/1996, no julgamento da Medida Cautelar na ADI 1.417/DF, o Min. Octavio Gallotti pronunciou que “[t]endo força de lei, é meio hábil, a medida provisória, para instituir tributos, e contribuições sociais, a exemplo do que já sucedia com os decretos-leis do regime ultrapassado como sempre esta Corte entendeu”.

Em oportunidades mais recentes, o Tribunal tem reafirmado esta posição, a exemplo do que se viu no RE 422313 AgR/DF (18/08/2015) e no ARE 1218829 AgR/SP (11/10/2019), denotando a permanência deste entendimento até o presente.

Mas, esta não é a única forma de flexibilização que se tem observado no princípio da legalidade tributária ao longo das últimas décadas.

4 O MOVIMENTO CONTEMPORÂNEO DE FLEXIBILIZAÇÃO DA ESTRITA LEGALIDADE

Já ao final da década de 1990, começou a tomar corpo uma forma de pensar a legalidade tributária bem distinta daquela que se havia estruturado nas décadas anteriores. A sua principal representação ganha força na *escola da UERJ* da legalidade tributária, livremente denominada por este autor já que, embora não seja exclusiva, tal universidade expõe uma notável concentração de professores que pendem para uma flexibilização do princípio.

Este movimento tem como premissa a ideia de que o Brasil veio passando por uma profunda reforma a fim de adaptá-lo à sociedade de riscos, de modo que os inúmeros novos ingressos financeiros criados incidem sobre atividades extremamente complexas e cambiantes, que tornaram impossível a estrita legalidade fundada no fechamento conceitual (TORRES, 2000, p. 103).

Ricardo Lobo Torres (2000, p. 95-96) considerou a influência decisiva dos positivismos sobre a ideia de legalidade tributária para concluir que nenhum dos opostos a exhibe adequadamente: nem a legalidade absoluta dos formalistas, pautada na exacerbação da segurança jurídica, nem a legalidade flácida e aberta dos historicistas, intransigentes defensores da justiça fiscal surgida da realidade social. Ao contrário, a segurança jurídica

deve ser equilibrada com o valor justiça, e a legalidade tributária precisa ser ponderada com os demais princípios constitucionais (TORRES, 2000, p. 96).

Não haveria mais espaço para a estrita legalidade tributária, portanto. Por mais que ela tenha tido sua relevância em tempos mais autoritários (GRECO, 2011, p. 10-11), a premissa de harmonia entre os poderes no atual modelo de Estado, a complexidade dos objetos absorvidos pela norma tributária e a inevitabilidade dos conceitos indeterminados têm sugerido para estes autores a superação da supremacia legislativa e o reforço da atividade regulamentar (TORRES, 2000, p. 97-98; ROCHA, 2008, p. 226-230).

Isto teria implicado no Brasil, assim, no fenômeno da *deslegalização do direito tributário* em sentido estrito, com a transferência de competências legislativas por delegação ao Poder Executivo (ROCHA, 2008, p. 231-232), esfera estatal dotado de órgãos técnicos capazes mais de acompanhar a realidade cambiante.

Contrariando a afirmação de que a legalidade tributária nega a estipulação de qualquer aspecto da norma tributária por regulamento, Sérgio André Rocha (2008, p. 250-251) encampa a posição contrária tanto através da delegação expressa com a moldura dentro da qual o Executivo exerce a competência delegada, quanto por meio dos conceitos indeterminados invariavelmente existentes na lei.

Na mesma linha, Ricardo Lodi Ribeiro (2015, p. 323) argumenta que a possibilidade do aplicador da lei expedir atos normativos para interpretar e detalhar a lei, a partir de uma valoração objetiva, não significar admissão do regulamento autônomo no Direito Tributário, o que seria contrário ao princípio da reserva de lei. Em qualquer circunstância, o regulamento sempre precisará se basear em uma habilitação legal mais ou menos precisar e respeitar o conteúdo mínimo e essencial reservado à lei.

A bem da verdade, já havia na doutrina tradicional certa tolerância com a atuação do poder regulamentar no conteúdo da obrigação tributária. A título de exemplo, Bernardo Ribeiro de Moraes (2002, p. 97-98) já admitia sua presença dentro das balizas legais na definição das alíquotas dos tributos indicados no atual art. 153, § 1º, CF/88, por exemplo.

A substancial diferença está apenas no grau e na forma de sua tolerância: enquanto aquele o admite exclusivamente nas hipóteses expressamente indicadas pela Constituição em respeito à legalidade (MORAES, 2002, p. 98-99), a vertente ora apresentada o defende como possibilidade implícita para toda e qualquer espécie tributária.

Entre estes, é digna de nota a posição particular de Marco Aurélio Greco (2011a, p. 14), um crítico tão contundente ao modelo tradicional que tem na estrita legalidade a causa de uma tamanha idolatria da lei em si mesma que teria terminado por transformar a sua feição

em instrumento para impor cada vez mais sucessivas restrições à liberdade dos contribuintes, passando de uma “legalidade libertação” a uma “legalidade dominação”.

O seu ponto de maior destaque – e controvérsia – talvez esteja na influência da capacidade contributiva sobre a legalidade a ponto de autorizar uma norma geral para extensão da tributação para além das hipóteses linguisticamente previstas na lei, desde que com ela se alcance idêntica modalidade de capacidade contributiva (GRECO, 2011b, p. 349).

Para si, o princípio constitucional da capacidade contributiva elimina o predomínio da liberdade e a tempera com o aspecto de solidariedade social que lhe é inerente (GRECO, 2011b, p. 319). Com isto, o debate tributário deixa de ser um debate formal – de conformidade entre o fato e lei – para admitir a sua coexistência do com a substância dos atos praticados, tornando a justificação substancial da ação do contribuinte tão relevante quanto sua adequação ao conceito jurídico “a” ou “b”. A grande questão é saber quais parâmetros devem ser observados neste novo contexto (GRECO, 2011, p. 16).

5 A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA NA ATUAL JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

À medida em que acompanhamos os julgamentos mais recentes no Supremo Tribunal Federal, observamos que a visão clássica da legalidade tributária tem perdido espaço para a interpretação mais flexível que lhe tem dado a parte da doutrina que, embora minoritária, parece ter alçado o convencimento da Corte.

De fato, nos principais julgamentos em matéria tributária destas duas primeiras décadas do século XXI, quando a Suprema Corte teve oportunidade de reforçar o rigor da reserva absoluta de lei, em seu lugar, o relativizou, em maior ou menor grau.

A título de exemplo, para iniciarmos este levantamento, observemos o Recurso Extraordinário nº 343.446/SC, julgado em 20/03/2003 pelo Plenário do STF, sob a relatoria do Min. Carlos Velloso.

O caso se voltava à contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho – SAT, incidente sobre a remuneração a trabalhadores pessoa física, pondo-se em arguição a inconstitucionalidade do art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, que estabelecia alíquotas de 1% a 3%, variáveis em razão de dois critérios: **i)** a natureza da atividade preponderante do empregador; e **ii)** o grau de risco de acidentes naquela atividade, de leve a alto.

Aduziu-se a inconstitucionalidade porque tais conceitos – “atividade preponderante” e “grau de risco de acidentes” – se mantiveram indeterminados pela lei, que não respondia de

imediatamente o que se poderia considerar risco leve, médio ou alto para fins da incidência tributária.

Ao contrário, ofertando critérios para esta aferição, a lei delegou a definição a futura regulamentação pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social (art. 22, § 3º, Lei nº 8.212/91), o que implica efeitos tributários a partir de certa discricionariedade do Poder Executivo.

Apesar da rigidez formal da estrita legalidade que, à época, ainda se punha como dominante na doutrina, à unanimidade, o Tribunal considerou constitucional a delegação ao regulamento por entender que, desde que a lei oferte parâmetros gerais, há casos em que a aplicação da lei dependerá da aferição de dados e elementos concretos que dependerão da atuação do Poder Executivo. E não haverá por isto violação ao princípio da legalidade.

Enquanto relator, o Min. Carlos Velloso adotou expressamente uma posição semelhante à fixada pela jurisprudência da Suprema Corte estadunidense, entendendo que só se consideraria violadora do princípio constitucional a lei que promovesse uma delegação pura ao regulamento.

Por delegação pura, ainda, descreveu que dever-se-ia entender aquela que negasse ao menos um dos três seguintes critérios: **i)** a possibilidade de retirada da delegação a qualquer momento por decisão do Congresso; **ii)** ausência da fixação de *standards* ou padrões limitadores da ação delegada pelo Congresso; ou **iii)** ausência de razoabilidade na delegação.

Com isto, admitiu-se a possibilidade de delegação legislativa *intra legem* mesmo em matéria tributária, de modo que só será inconstitucional o chamado regulamento *praeter legem*. E, como no caso analisado pelo RE 343.446/SC havia parâmetros legais a serem seguidos pelas normas regulamentares, estes, de natureza demasiado técnica e variável para que o legislador fosse capaz de antevê-los, se identificou a presença de todos os critérios autorizadores.

Em 15/03/2016, sob a relatoria do Min. Dias Tóffoli e por meio do ARE 923.534 AgR, a 2ª Turma do STF se viu diante da arguição de inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 9.960/2000, que estabelecia a Taxa de Serviços Administrativos – TSA devida à Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA.

A questão foi levada à Corte a fim de reformar a decisão do órgão especial do TRF da 1ª Região, que havia identificado violação à legalidade no dispositivo mencionado, especificamente, porque este delegava a uma portaria da SUFRAMA a definição dos critérios da incidência. Com efeito, a lei impugnada não definia qual seria, especificamente, a atividade

estatal capaz de ensejar a tributação, bem como delegava expressamente à SUFRAMA a definição de parte desta materialidade (cf. art. 3º, parágrafo único, Lei nº 9.960/2000).

Ocorre que, desde 30/06/2011, o Plenário já vinha decidindo à unanimidade pela inconstitucionalidade da aplicação tributária da norma de competência que preconizava as portarias da SUFRAMA (art. 24, Decreto-Lei nº 288/1967), nos termos do RE 556.854/AM, de relatoria da Min. Cármen Lúcia.

Assim, ao se voltar especificamente à exação fundada na Lei nº 9.960/2000, instituída por contar com o poder da SUFRAMA de discernir sobre as taxas em suas portarias, a unanimidade da Turma a considerou igualmente inconstitucional, nos termos do voto do relator, que identificou que a lei “*não fixou os critérios da hipótese de incidência tributária, violando, também, o princípio da legalidade tributária*”.

À altura deste julgamento, aquela posição já estava bastante pacificada nas duas turmas do STF, o que, como exemplo, se afere pelos ARE nº 927.906 AgR/RO, ARE nº 929.641 AgR/RO, RE nº 883.197 AgR/AM, ARE nº 923.493 AgR/AM e ARE nº 923.834 AgR/AM, julgados entre os anos de 2015 e 2016.

Mais uma vez sob a relatoria do Min. Dias Tóffoli, em 19/10/2016, o Plenário do STF teve oportunidade de reanalisar aspectos da legalidade tributária através do RE 838.284/SC, em que se discutia o fenômeno da delegação legislativa para a fixação do valor da taxa de polícia devida aos Conselhos de Engenharia e Agronomia pela emissão da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART).

A exação se fundava nas Leis nº 6.496/77 e 6.994/82 e, sobre estas, aduzia-se que não havia previsão de qualquer contorno ou limitação para o ato de fixação do tributo por ato infralegal das autarquias. O Supremo já vinha se pronunciando pela inconstitucionalidade da taxa de expedição da ART em inúmeros julgados à exclusiva luz da Lei nº 6.496/77, que delega a fixação do valor de forma integral e sem imposição de critérios para fazê-lo (cf. ARE 763.527 AgR/SC, ARE 761.630/RS, RE 599.778/DF, entre vários outros).

Ainda assim, este novo julgado se mostrou de especial relevância porque levou ao Plenário a apreciação da Lei nº 6.994/82, que continha a particularidade de limitar a fixação da taxa ao “*limite máximo de 5 MVR*” (art. 2º), que significa “*Maior Valor de Referência*”, um dos já caducos índices econômicos extintos pela Lei nº 8.177/91.

Nos termos do voto do relator, o Plenário não enxergou delegação legislativa inconstitucional no caso. Identificou-se a presença de todos os elementos da regra matriz de incidência tributária, à única exceção do aspecto quantitativo, cuja precisão restou aos atos regulamentares no limite do teto legal de forma justificada, pois:

[...] o CONFEA, por sua íntima relação com o exercício do poder de polícia, tem maior potencial para, conhecendo da realidade, complementar o aspecto quantitativo da taxa referente à ART, preservando, com maior rigor – em cotejo com a atuação do legislador – a razoável equivalência entre o valor da exação e os custos que ela pretende ressarcir. O parágrafo único do art. 2º da Lei nº 6.994/82, assim, determina ao conselho federal a otimização da justiça comutativa presente nessa exação. (RE 838.284/SC, voto do Min. Relator, p. 23)

A citação nos é reveladora, pois demonstra a proximidade do Supremo com a ideia de que, em certos casos, a delegação legislativa ao órgão do Poder Executivo poderá ser vetor de maior justiça para a relação tributária.

Segundo o voto condutor, a legalidade tributária não é mais absolutamente fechada, tendo sido superada a vertente formalista de que todo e qualquer aspecto da relação jurídica tributária se sujeita à completa reserva de lei formal.

Assim, expõe que a legalidade tributária não deve mais ser vista como absoluta, e sim como uma *legalidade suficiente*, não havendo incompatibilidade entre o sistema constitucional e a delegação legislativa de um ou mais aspectos da relação jurídica tributária quando isto não retire do legislador o poder de deliberação e não o entregue ao inteiro arbítrio do administrador. A posição só foi rejeitada pelo Min. Marco Aurélio, que permaneceu em defesa da estrita legalidade tributária.

Ainda, no RE 704.292/PR, julgado na mesma data e pelo mesmo relator, mas, sobre a delegação da fixação das anuidades devidas aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas. Neste caso, o resultado foi invertido, declarando-se a inconstitucionalidade da Lei nº 11.000/2004 justamente porque deixava de fixar critério quantitativo à contribuição anual.

É notável a expressa e repetida ressalva feita pelo Tribunal quanto à inaplicação daquele entendimento sobre a Lei nº 12.514/2011, na qual o legislador teve o cuidado de instituir valores máximos às contribuições que viriam a ser definidas pelos atos regulamentares dos Conselhos (art. 6º).

O voto-guia do RE 838.284/SC é de merecida leitura, tendo servido de complemento à fundamentação que o Plenário já vinha construindo através da ADI 4.697/DF, julgada pouco antes, em 06/10/2016, dando clareza aos contornos do Supremo Tribunal Federal sobre o conteúdo da legalidade tributária.

Esta ação direta também tratava das anuidades dos conselhos profissionais e, no que nos concerne, impugnava o art. 6º, *caput* e § 2º da Lei nº 12.514/2011, que fixava limites máximos a esta espécie de contribuição social ao passo em que delegava a cada conselho a fixação do valor exato, denotando-se esta possibilidade desde que o façam em valor inferior.

Refutando o cabimento da exigência de estrita legalidade no sistema brasileiro, a limitação legal do *quantum debeatur* foi exposta pelo relator (Min. Edson Fachin) como suficiente ao atendimento da ideia de autotributação que resguarda o contribuinte com a pretensão de resistência contra a intervenção estatal desproporcional.

A partir de todos estes exemplos, temos visto que o conteúdo da legalidade tributária no século XXI não é mais exatamente o defendido pelas vertentes mais tradicionais da doutrina brasileira.

Em que pese persistam as bases da legalidade tributária, reconhecida a sua origem e o vetor axiológico de segurança jurídica que representa, a esta altura, o Supremo Tribunal Federal não acolhe mais a ideia de legalidade estrita capaz de impedir toda e qualquer delegação a regulamento.

Ao contrário, do início dos anos 2000 ao presente, a jurisprudência tem entendido que este fenômeno normativo não implica negação ao princípio da legalidade tributária desde que a lei fixe as balizas, os *standards* em que se deve pautar a Administração para a regulamentação dos elementos que ensejarão a imposição tributária.

No que pertine à estrita legalidade, não seria possível dizer que houve superação do ideal de reserva de lei formal. Contudo, a cada oportunidade, o Supremo Tribunal Federal tem atribuído razão à corrente minoritária que reconhece a aptidão para interpretar os espaços abertos da lei e, segundo os seus parâmetros, preenchê-la com os atos regulamentares sem ultrapassar os limites das condições instituídas.

6 CONCLUSÃO

O atual estágio de formação da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem indicado que o princípio da legalidade tributária no Brasil já não tem a mesma acepção do século XX.

A visão clássica da legalidade tributária vem sendo paulatinamente substituída por uma interpretação mais flexível a respeito do princípio que, embora ainda se associe a uma parcela relativamente menor da doutrina, tem reverberado na formação do convencimento daquela Corte.

Em alguns casos, a exemplo dos julgamentos no RE 838.284/SC e na ADI 4.697/DF, tem-se chegado à conclusão de que mesmo os elementos fundamentais da relação jurídica tributária sejam estipulados por normas infralegais, desde que esta se sujeite a limites predefinidos pela fonte primária.

Embora a exigência de lei em sentido formal perdure como um corolário da legalidade, a necessidade de que esta seja capaz de exaurir o conteúdo semântico das normas tem perdido lugar à ideia de uma *legalidade suficiente*, com espaço cada vez maior para delegação de aspectos relevantes à interpretação a outras fontes de hierarquia normativa inferior.

REFERÊNCIAS

BRITO, Edvaldo. Aspectos constitucionais da tributação. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **As vertentes do direito constitucional contemporâneo**. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.

BRYAN, William Jennings. The world's famous orations. New York: Funk and Wagnalls, 1906.

CARDOSO, Antonio Manoel Bandeira. A Magna Carta - conceituação e antecedentes.

Revista de Informação Legislativa, a. 23, n. 91, Brasília, jul./set. 1986.

CARRAZA, Roque Antônio,. Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

DIAS DE SOUZA, Hamilton. Arts. 1º e 2º. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 1998.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves et. al. **Liberdades públicas**. São Paulo: Saraiva, 1978.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. **Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, Brasília, a. 1, n. 1, p. 9-18, jan./jun. 2011a.

_____. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011b.

MACHADO, Hugo de Brito. O princípio da legalidade como limitação constitucional ao poder de tributar. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 197, p. 56-65, fev. 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Substituição tributária sem ocorrência do fato gerador - inconstitucionalidade por violar, a E.C. no 3/93, cláusula pétrea vinculada ao princípio da legalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 13, p. 64-75, out. 1996.

_____. Norma antielisão e o princípio da legalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 173, p. 95-101, fev. 2010.

MELLO, Rodrigo Gaspar de. O princípio da legalidade e a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão de acidentes do trabalho. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 57, p. 98-103, jun. 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Vol. 2. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MUNHOZ, Manoel Eugênio Marques. Salário-educação e os princípios da legalidade e da anterioridade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 23, p. 61-112, ago. 1997.

OTIS, James. The rights of the british colonies asserted and proved. GREENE, Jack P. (Org.). **Colonies to Nation 1763–1789: A documentary history of the american revolution**. Nova Iorque: W. W. Norton & Company, 1975.

PRIEST, Claire; DURIVAGE, Justin. **The stamp act and american institutional and economic history**. Disponível em:
<https://law.yale.edu/sites/default/files/documents/pdf/SELA14_Priest_CV_Eng.pdf>.
Acesso em 10 de outubro de 2020.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta. Conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 229, p. 313-334, jul./set. 2002.

_____. Da legalidade à juridicidade tributária. In: GUERRA, Sérgio; FERREIRA JR., Celso Rodrigues. (Org.). **Direito administrativo: estudos em homenagem ao professor Marcos Juruena Villela Souto**. Belo Horizonte: Fórum, 2015. p. 385-395.

ROCHA, Sergio André. A deslegalização no Direito Tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 219-264.

ROTHMANN, Gerd. W. O princípio da legalidade tributária. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 109, p. 11-33, jul./set. 1972.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

SCAFF, Fernando Facury. Substituição tributária e o resgate do princípio da estrita legalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 61, p. 49-57, out. 2000.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 59, p. 95-112, ago. 2000.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.