

## 1. Introdução

Num cenário de hiperpresidencialismo, em que há um excesso de poder concentrado no Poder Executivo e uma fragilização do Parlamento, é fundamental uma análise de como o predomínio do governo na produção legislativa influencia na característica das regras, sobretudo em ramos como o Direito Tributário, em que a preservação da segurança jurídica se mostra sobretudo necessária e o princípio da legalidade aparece como um dos postulados estruturantes de maior relevância.

O Direito Tributário lida com o valor liberdade, eis que conforma os limites de atuação do Estado contra abusos em relação ao particular e, sobretudo, em que há um profundo conflito de interesses privados com as motivações públicas sobre o direito de propriedade (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 129), motivo pelo qual a fragilidade do Parlamento e a preponderância do Executivo na produção das leis e na decisão dos rumos da tributação se torna uma questão delicada, na medida em que o próprio governo é o posterior sujeito ativo da obrigação tributária por ele criada.

Teoricamente, o Direito Tributário é um campo em que deveria haver mais confiança no legislador (“planejador”) do que no intérprete/aplicador das normas tributárias. Pela teoria planificadora do Direito<sup>1</sup> e da “economia da confiança”<sup>2</sup> de Scott Shapiro (2011), considera-se que os planejadores do Sistema Tributário Nacional consideraram que a matéria tributária é de alta contenciosidade, havendo um elevado grau de desconfiança, razão pela qual as tarefas a serem atribuídas aos atores do Poder Legislativo deveriam ser maiores do que as tarefas atribuídas aos atores do Poder Executivo (e também do Poder Judiciário) (COHEN, 2014, p. 207).

A tese que se pretende defender é a de que um Poder Executivo forte e centralizador, que passou a dominar a própria produção legislativo-tributária, acarretou um impacto no produto: a lei tributária. Ao contrário do que deveria ser, a lei tributária passou a atribuir cada vez mais poder ao governo e, sob a condução do Poder Executivo, ela se tornou cada dia mais complexa e causuística. O Poder Legislativo se tornou um mero homologador daquelas decisões já que não consegue se ater a detalhes e minúcias, pois não é vocacionado às

---

<sup>1</sup> Segundo a teoria, as regras de um ordenamento jurídico expressam as escolhas do planejador social no que diz respeito à economia da confiança do sistema. Cuida-se de uma teoria positivista exclusiva (não inclusiva) da interpretação jurídica, que indica que o método interpretativo deve ser indentificado a partir da confiança e desconfiança no sistema.

<sup>2</sup> Na teoria da economia da confiança, a confiança é o fator determinante do método de interpretação da norma. Ao adotar uma postura favorável à reserva absoluta da lei, Shapiro assevera que a escolha de um método interpretativo que confira maior discricionariedade ao aplicador da lei pode frustrar os objetivos da norma, uma vez que nem sempre a visão do intérprete coincide com aquela idealizada pelo legislador.

soluções de todos os casos concretos que lhe batem às portas e não se encontra preparado para o enfrentamento dessas novas demandas.

O objetivo deste estudo é investigar se de fato a governamentalização do poder de decisão tributário logrou transformar o produto produzido no processo legislativo em uma legislação tipológica, mais flexível ao aplicador, muitas vezes violando o princípio da separação dos poderes e o princípio da legalidade. A tese que se defende é a de que, para a preservação da segurança jurídica, a norma tributária não deveria abrir margem discricionária para a Administração Fiscal atuar e, tendencialmente,<sup>3</sup> deveria operar com o fechamento por conceitos (DERZI, 2007). Não obstante, conforme se verá, o sistema tributário está cheio de leis delegantes e/ou autorizativas que violam a segurança e atribuem mais poder ao Executivo, num ciclo vicioso. Um ramo do Direito que não deveria ser completável (DERZI, 2013, p. 403-409),<sup>4</sup> ao fim e ao cabo assim está se tornando, sem um controle efetivo do legislador e, por isso mesmo, a cada dia carece mais da ideia do consentimento, que fundamenta a legalidade.

Em termos metodológicos, vale-se do método dedutivo, extraindo noções gerais do hiperpresidencialismo e da teoria da tributação, a fim de confirmar a particularidade do ponto de vista do pesquisador, qual seja: o Direito Tributário democrático não convive com um sistema que deposita tanta confiança no Poder Executivo. Utilizar-se-á de pesquisa bibliográfica e análise de julgados. Espera-se poder contribuir para o reforço ao consentimento ao tributo, para uma produção legislativo-tributária verdadeiramente democrática e para assinalar limites à flexibilização do princípio da legalidade, como se tem operado.

## **2. O hiperpresidencialismo e a governamentalização do poder de decisão em matéria tributária**

Parece haver um consenso de que, na América Latina, o Poder Executivo tem predominância sobre o Parlamento, daí ter se tornado corrente o uso do termo

---

<sup>3</sup> Mesmo que no Direito Tributário haja uma tendência para o modo de pensar por conceitos, prevalecendo o uso de estruturas rígidas e conformações fechadas (o impropriamente chamado “tipo fechado”), ele não está imune à interferência dos tipos, com propriedades graduáveis e contornos fluidos. Na esteira dos ensinamentos de Misabel Derzi (2007), ainda que tendencialmente conceitual, o Direito Tributário convive com “resíduos tipológicos”. É dizer, a utilização de tipos nas normas tributárias serve, por exemplo, para estabelecer presunções que visam a obter a praticidade, entendida como economicidade e simplificação na aplicação da lei em massa. A substituição tributária progressiva é uma forma do modo de pensar tipificante no Direito Tributário.

<sup>4</sup> Todo o sistema jurídico é incompleto. Todavia, é possível diferenciar os ramos do Direito em razão da sua completabilidade. Assim, na aplicação das normas no Direito Privado, por exemplo, no Direito dos Contratos, há uma tendência à complementação, exceto nas áreas em que a segurança jurídica restringe a analogia, como nos direitos reais. O Direito Tributário, por outro lado, que privilegia a segurança jurídica, não admite a completabilidade de suas normas, sendo inviável o uso da analogia para criação de tributos.

“hiperpresidencialismo”, partindo das lições de Carlos Santiago Nino (NINO, 1992). A experiência mostra que o Executivo brasileiro é institucionalmente forte, havendo um desequilíbrio do sistema de freios e contrapesos, de forma que o presidente concentra amplos poderes de decisão.<sup>5</sup> Fernando Limongi e Argelina Figueiredo explicam que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 – CRFB/88 – concedeu ao Executivo a prerrogativa exclusiva de propor alterações do *status quo* legal nas principais matérias, como taxaço, orçamentação e alteração da burocracia, e, além disso, nos casos em que ele não tem poder exclusivo, não fica impedido de iniciar legislação. Mesmo nestes casos de iniciativa concorrente, o Executivo é dotado de vantagens adicionais, dadas pela urgência constitucional e o poder de decreto, exercido pelas medidas provisórias (FIGUEIREDO; LIMONGI, 2004, 52-53).

Roberto Gargarella expõe os motivos pelos quais o sistema presidencialista assumiu contornos peculiares na América Latina, afastando-se do modelo norte-americano, que possui um Congresso atuante e vigoroso, capaz, em princípio, de frear a força do Poder Executivo.<sup>6</sup> Segundo o autor, a gênese da organização política predominante no ambiente latino-americano se deu a partir de um pacto liberal-conservador, mediante o qual se estabeleceu o presidencialismo, proveniente dos liberais – que defendiam um sistema de freios e contrapesos aos moldes do norte-americano –, ao mesmo tempo em que se estabeleceu uma grande concentração de poder no Chefe do Poder Executivo, proveniente dos conservadores, de viés monarquista (GARGARELLA, 2014, p. 49-50).

Ao concentrar o poder em um único ator político, o hiperpresidencialismo obsta o avanço e o amadurecimento da democracia e do sistema político. O protagonismo exacerbado

---

<sup>5</sup> “[O] hiperpresidencialismo foi um dos princípios sobre os quais foi construído o Estado na América Latina. Um traço característico dos sistemas políticos do subcontinente, desde seu surgimento após a independência, foi o predomínio, às vezes desmedido, do Poder Executivo frente ao Poder Legislativo. Esse predomínio representa uma alteração do princípio tradicional do Estado de Direito de origem francês: a separação de poderes, e de seu análogo anglo-saxão: o princípio dos *checks and balances*. [...] É claro o reconhecimento do fato que o Congresso não tem suficiente capacidade técnica para legislar acerca dos assuntos econômicos que estruturam o Estado Social e que, por consequência, o Executivo teve que assumir esta função” (BERNAL PULIDO, 2015, p. 18).

<sup>6</sup> Mesmo nos Estados Unidos, não se pode negar ter havido diversos sinais de concentração de poderes no Poder Executivo. No governo Bush, por exemplo, foi recorrente a legislação por decretos presidenciais, fazendo-se o uso dos denominados “signing statements” para isentar a presidência do pleno cumprimento de leis aprovadas pelo Congresso, a partidarização do aparelho do Estado, além do cerceamento de liberdades individuais em nome da guerra contra o terror. Segundo Jorge Vianna Monteiro (2007, p. 63), o recurso aos “signing statements” tem contribuído para a hipertrofia decisória do Executivo. Especialmente a partir da administração Reagan, o presidente dos EUA pode utilizar tais mecanismos, que são mensagens por meio das quais o presidente exclui ou revisa provisões existentes em leis aprovadas pelo Congresso, ou seja, o presidente explica como ele interpreta uma lei para fins de sua implementação. Trata-se de um virtual veto absoluto e que dá ao presidente a primazia de interpretar uma lei aprovada pelos legisladores. Nos seis primeiros anos de mandato, o presidente Bush recorreu apenas uma vez ao veto executivo, porém emitiu 130 “signing statements”, objetando mais de 750 leis, a ponto de a classe dos advogados dos EUA (American Bar Association) ter instado a que o Congresso atuasse contra tal “abuso” que comprometeria a separação de poderes.

do Poder Executivo impede o desenvolvimento das demais instituições, o que se reflete na instabilidade política e social que permeia os países da América Latina, que chegaram a ser regidos por 115 Constituições diferentes desde o momento de sua Independência (NEGRETTO, 2010). Note-se, aliás, que pesquisas doutrinárias recentes demonstram que os processos de mudança constitucional por que tem passado a América Latina estão associados ao fortalecimento da figura dos presidentes (BOLONHA; RANGEL; CORRÊA, 2015), ou seja, as reformas constitucionais da redemocratização teriam mantido intocada “a sala de máquinas” das Constituições (GARGARELLA, 2014, p. 309),<sup>7</sup> em que pese ter sido fundamental, em alguns casos, para preservar a democracia representativa, reforçar a função de controle político por parte do Parlamento.<sup>8</sup>

É interessante notar que, especialmente no campo do Direito Tributário, ficou ainda mais evidente a predominância do Poder Executivo, que se tornou o maior produtor das normas jurídicas, uma vez que, mesmo elas sendo formalmente editadas pelo Legislativo, são engendradas pela tecnoburocracia. Batista Júnior (2003, p. 419) aponta que os projetos chegam ao Legislativo prontos e sofrem apenas pequenos acertos por causa de alguns interesses particularizados que os parlamentares representam (por vezes inadequados), e são aprovados ou reprovados sem qualquer interveniência significativa dos representantes do povo.

---

<sup>7</sup> A reforma constitucional de 2008 ocorrida no Equador, por exemplo, incrementou o poder presidencial e minorou os poderes do legislativo. O Chefe do Poder Executivo passou a concentrar funções especiais em matéria judicial e o Banco Central, que perdeu para o governo a faculdade de definir política cambial, de créditos ou monetária. No âmbito do processo legislativo, o presidente passou a ter iniciativa de lei (art. 134, item 2), emenda e reforma constitucional (arts. 442 e 443); além disso, pode qualificar como urgente projeto em matéria econômica (art. 140), e, caso o Parlamento não o aprove no prazo, o presidente pode editá-lo decreto-lei.

<sup>8</sup> Uma estratégia de desenho constitucional destinada a mitigar o hiperpresidencialismo é a de que os representantes de todos os setores da população representados no Congresso assumam um controle aprofundado das políticas públicas e que as restrições introduzidas no campo da reserva de lei sejam compensadas com um controle político mais estrito. Com isso, houve uma certa atenuação do predomínio excessivo do Poder Executivo ante o Poder Legislativo, pois, como afirma Carlos Bernal Pulido (2015, p. 18-19) foram incluídos diversos mecanismos de controle parlamentar nas Constituições mais recentes da América Latina. Observa que “apesar de provenientes de um sistema distinto ao presidencialismo [o parlamentarismo], considerou-se que a inclusão da moção de censura, das perguntas e interpelações, junto ao tradicional juízo político ou impeachment, equilibrariam as relações entre o Executivo e o Legislativo e, de passagem, dariam mais vigor ao pluralismo político”. A moção de censura é um instrumento parlamentar que se dá por motivos de mera conveniência, bastando que o Congresso entenda que o Ministro ou o conjunto de Ministros não têm realizado uma adequada gestão administrativa, não se confundindo com o impeachment, que depende da demonstração de que o Ministro tenha incorrido em alguma causa de responsabilidade ou infração prevista na Constituição. Ressalve-se que ela não implica a responsabilidade solidária do governo, mas a responsabilidade individual do Ministro censurado e, de fato, a consequência mais grave que dela pode implicar é a mera substituição do afetado, mas não a mudança da política pública por ele conduzida (BERNAL PULIDO, 2015, p. 20). Ao menos doze países da região atenuaram o presidencialismo ao instituir a moção de censura contra um Ministro (alguns com base em um modelo de presidencialismo parlamentarizado, em que a censura tem gera a demissão automática do Ministro censurado – Argentina, Colômbia, Guatemala, Peru, Uruguai e Venezuela – e outros em um sistema presidencialista com características parlamentares, em que a demissão posterior à censura depende de decisão do presidente – Bolívia, Costa Rica, El Salvador, Nicarágua, Panamá e Paraguai). A dúvida é se, na prática, efetivamente tal mecanismo contribui para atenuar o hiperpresidencialismo e favorecer a democracia representativa.

A reiterada produção de legislação pelo Poder Executivo, muitas vezes extrapolando suas próprias funções,<sup>9</sup> e a dificuldade do debate parlamentar sobre temas complexos e técnicos, tem ocasionado o que Canotilho (2002, p. 64) denomina de “legislação governamental”. O autor também justifica esse cenário de governamentalização legiferante nas disfunções do procedimento legislativo parlamentar (temporais, políticas, técnicas) aliadas à complexidade, dinamicidade e até instantaneidade das soluções regulativas.

Com efeito, a atual “sociedade técnica” é a responsável pelas crises do Poder Legislativo e da lei, uma vez que as questões atualmente enfrentadas demandam soluções rápidas e eficientes. Além disso, os assuntos que estão penetrando nas pautas estatais revestem-se cada vez mais de maior complexidade, impondo à Administração Pública a socorrer-se do auxílio de especialistas que, em nome da objetividade ou infalibilidade da ciência e da técnica, nem sempre estão dispostos a dialogar com os integrantes do Legislativo (CLÉVE, 1993, p. 50).

A governamentalização do poder de decisão tributário reduziu a muito pouco ou quase nada o papel do Parlamento na elaboração das políticas tributárias. A consequência é clara: uma patente crise de legitimidade democrática na medida em que a decisão do legislador – para agravar ou exonerar – não se dá entre amplas balizas, mas é fortemente condicionada, por um lado, pela força da opinião pública e, por outro lado, por limites de ordem fática decorrentes da necessidade de estabilidade orçamentária e de funcionamento da máquina burocrática do Estado (BATISTA JÚNIOR, 2013, p. 420). Além da dificuldade de o Parlamento efetivamente decidir os rumos da tributação constata-se que o Governo vem se valendo da sua força para produção de leis que, ao invés de limitar o poder de tributar e reforçar a segurança jurídica, tem admitido cada vez mais que a decisão fique exclusivamente a cargo do Poder Executivo.

Não se pode olvidar que, com base na conhecida tese de Misabel Derzi (2007) no sentido de que embora os princípios abstratos, os conceitos obscuros e indeterminados existam em qualquer área do direito,<sup>10</sup> os ramos como o Direito Penal e o Tributário não

---

<sup>9</sup> Vicente Ráo (1966, p. 13) tece diversas críticas à atuação do Poder Executivo “excedendo os limites naturais e institucionais de suas atribuições”. Para o professor, “tal é um dos graves problemas jurídicos contemporâneos que, sob a denominação genérica de ‘legislação governamental’ se traduz e se desabrocha numa floração imensa de leis de plenos poderes, leis delegadas, leis-quadros ou de princípios, decisões normativas de órgãos jurisdicionais, decretos e regulamentos usurpadores de poderes legislativos, ou, como entre nós sucede, em um amontoado de portarias, resoluções, instruções ditadas por órgãos meramente administrativos e subordinados, ou por entidades para-estatais, que criam ônus fiscais, regulam o comércio interno e externo, o crédito, o mercado monetário e relações outras de direito, como se legisladores fossem”.

<sup>10</sup> Deve-se reconhecer que a de utilização de cláusulas gerais e de conceitos indeterminados é, de certo modo, inevitável diante da ambiguidade de linguagem. E, no direito tributário brasileiro, apenas para citar alguns exemplos, emprega-se uma série de conceitos indeterminados, como “despesas razoáveis ou incompatíveis”, “lucro arbitrado”, “bens imprestáveis”, etc. (ABRAHAM, 2018, p. 106).

conhecem os tipos (a não ser resíduos), nem tampouco as cláusulas gerais, que atuem em prejuízo do cidadão, exatamente em razão da segurança jurídica. Por isso, no Direito Tributário prevalece a tendência conceitual classificatória, em razão da preeminência da segurança sobre os demais princípios, admitindo-se o tipo apenas residualmente, pois a “segurança que leva à estabilidade das relações jurídicas é condição da observância de outros relevantes princípios constitucionais, como vedação do confisco, capacidade contributiva e igualdade, como isonomia de tratamento.” (DERZI, 2005, p. 272). No Direito Tributário, o legislador deve, portanto, procurar exaurir, na forma legal, o conteúdo da vontade do ato de execução, fechando, tendencialmente, as portas para qualquer valoração por parte do aplicador da lei (BATISTA JÚNIOR, 2001, p. 169).<sup>11</sup>

A atenção ao processo legislativo tributário é fundamental para se evitar o predomínio da participação do futuro aplicador – Poder Executivo – na criação das normas, em face da atenuação do papel do Poder Legislativo, num ramo jurídico em que não se poderia prevalecer o pensamento tipológico, ou seja, admitir fluidez de forma a transferir ao intérprete do Direito Tributário o papel criativo, por força da segurança jurídica. Pretende-se, a seguir, expor alguns instrumentos previstos no ordenamento jurídico brasileiro que facilitaram a desparlamentarização do Direito Tributário e eventuais limites constitucionais a tais iniciativas capitaneadas pelo Governo.

### **3. Instrumentos facilitadores da governamentalização do poder de decisão em matéria tributária**

#### **3.1) Impostos extrafiscais**

O princípio da legalidade tributária, previsto no inciso I do art. 150 da CRFB/88, tem por fundamento a ideia do *nullum tributum sine lege* (não há tributo sem lei), impedindo a criação ou a majoração de tributo sem lei. No Brasil, desde a Constituição de 1891, já há a previsão do princípio da prévia instituição legal do imposto (art. 72, § 30). É interessante notar que mesmo Carta outorgada em 1824, em seu art. 36, § 1º, disciplinava a iniciativa privativa da Câmara dos Deputados sobre impostos.

---

<sup>11</sup> “Embora no sistema constitucional tributário brasileiro não haja menção expressa sobre o Princípio da Tipicidade, este tem sido considerado um princípio implícito, mero desdobramento ou expressão do Princípio da Legalidade (arts. 5º, II e 150, I, CF/88; arts. 97 a 100, CTN), vinculando o legislador na sua atividade legiferante a criar mandamentos legais suficientemente claros e completos para que não haja liberdade ao operador do direito em aplicar critérios subjetivos, discricionários ou arbitrários. Em matéria tributária, o legislador deve especificar na norma, expressamente, a hipótese de incidência, o sujeito passivo, a alíquota, a base de cálculo, as penalidades, as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção do crédito tributário etc. (art. 97, CTN). Ressalve-se que o prazo para pagamento (vencimento) do tributo pode ser estabelecido em ato infralegal.” (ABRAHAM, 2018, p. 105).

A lógica por detrás da legalidade é o consentimento à tributação, isto é, o próprio cidadão, por intermédio de seus representantes nas casas legislativas, determinará se quer pagar (autotributação) e o *quantum* que almeja pagar. Esse princípio da reserva de lei tem, portanto, uma dupla finalidade: (i) garante o respeito ao denominado princípio da autoimposição, de forma que os cidadãos paguem mais tributos que aqueles com os quais tenham aquiescido seus legítimos representantes; e (ii) garante o direito à propriedade (QUERALT; SERRANO Y BLANCO, 2013, p. 68). Fica, portanto, proibida a criação ou aumento de tributo por meros atos do Poder Executivo, como decretos, portarias, resoluções, etc.

Todavia, a própria CRFB/88 previu, no § 1º do art. 153, a faculdade de o Poder Executivo, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei, alterar alíquotas de impostos de caráter extrafiscal, são eles: a) importação de produtos estrangeiros – II; b) exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados – IE; c) produtos industrializados – IPI; e d) operações de créditos, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF. Note-se que os Tribunais admitiram que a alteração das alíquotas dos mencionados impostos pudessem ser feitos por portarias<sup>12</sup> e resoluções,<sup>13</sup> além de decretos. Dizer que tais impostos tem caráter extrafiscal, significa que possuem função regulatória – e não meramente arrecadatória –, o que justificaria a flexibilidade de alíquotas.

Infelizmente, verifica-se que o Poder Executivo federal tem feito um uso deturpado da faculdade de majorar as alíquotas de tais impostos.<sup>14</sup> Mais recentemente, mediante a publicação do Decreto nº 8.731/16, o Governo Federal majorou de 0,38% para 1,10% a alíquota do IOF incidente sobre a aquisição de moeda estrangeira em espécie, com o objetivo de aumentar a arrecadação (estimado em R\$ 1,4 bilhão por mês).

A mitigação do princípio da reserva legal somente se justificaria em virtude do caráter extrafiscal do imposto. O seu desvirtuamento, mediante utilização com fins arrecadatórios, implica claro desvio de finalidade, violando a mencionada exceção do art. 153,

---

<sup>12</sup> Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.123.249/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 02/12/2009.

<sup>13</sup> Supremo Tribunal Federal, RE 570.680, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, Repercussão Geral – Mérito, DJe 04/12/2009.

<sup>14</sup> Em janeiro de 2008, para ajustar o orçamento com a perda de aproximadamente R\$ 40 bilhões que eram arrecadados com a cobrança da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF –, entre outras medidas, o governo federal aumentou a alíquota do IOF em 0,38% – a mesma alíquota da extinta contribuição – incidente sobre as operações de crédito, câmbio para a exportação e operações de seguro (Decreto nº 6.339, de 3 de janeiro de 2008). O então ministro da Fazenda, Guido Mantega afirmou que tais medida eram mesmo para compensar a perda da CPMF que parou de ser cobrada no primeiro dia do ano de 2008 (“Governo aumenta impostos e corta gastos com fim da CPMF”. Revista Eletrônica Consultor Jurídico. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2008-jan-02/governo\\_aumenta\\_impostos\\_corta\\_gastos\\_fim\\_cpmf](https://www.conjur.com.br/2008-jan-02/governo_aumenta_impostos_corta_gastos_fim_cpmf). Acesso: 11/5/2018).

§ 1º, da CRFB/88. A excepcionalidade constitucional à legalidade tributária – como exceção que é – mereceria interpretação restritiva, segundo os cânones da hermenêutica e só tem lugar em face do uso extrafiscal do tributo, determinando, em casos tais, a necessidade de sua aprovação mediante lei formal.<sup>15</sup>

É interessante notar que, na tentativa de evitar o abuso do Executivo e a prolação de uma decisão político-tributária sem o respaldo do Poder Legislativo, o deputado federal Luiz Carlos Hauly apresentou o Projeto de Decreto Legislativo nº 353/16 com o objetivo de sustar os efeitos do Decreto 8.731/16. A medida de sustar a eficácia de ato normativo do Executivo que exorbita do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa foi uma importante novidade da Constituição Federal de 1988<sup>16</sup> em especial para aumentar o papel de controle do Parlamento, mas ainda não surtiu efeitos.

Na realidade, como asseverou Navarro Coêlho (2016, p. 187-188) ao examinar essa permissão constitucional, o princípio da legalidade ficaria totalmente a salvo apenas nos regimes parlamentares, em que o parlamento governa através do gabinete. No presidencialismo, afigura-se demasiada a licença concedida ao Executivo pela Constituição de 1988, quando muito, admitida no II e no IE. No caso do IPI e do IOF, que são inseridos na produção industrial e no mercado financeiro, o Congresso Nacional abdicou de tarefas que lhe são caras, deixando os contribuintes entregues às improvisações do Executivo.

### **3.2) Medidas Provisórias em matéria tributária**

Instituída como sucedâneo do extinto Decreto-Lei<sup>17</sup> – marcado como instrumento do regime autoritário anterior – a medida provisória surgiu com a CRFB/88 (art. 62) como um instrumento normativo editado pelo Presidente da República, com força de lei, “em caso de relevância e urgência”. Embora tenha sofrido inúmeras críticas por parte da doutrina,<sup>18</sup> a possibilidade da edição de medida provisória para criar ou majorar tributos, foi admitida pelo

---

<sup>15</sup> Como ensina Kiyoshi Harada (2018, p. 422), como imposto de caráter regulatório da economia, a faculdade de o Executivo alterar sua alíquota há de fundar-se em motivação que se harmonize com a norma do art. 174 da CF, que confere ao Estado o papel de agente normativo e regulador da atividade econômica. Para tanto, confere-lhe as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. As frequentes majorações de alíquotas desse imposto por decretos, ao arripio do princípio da segurança jurídica, com objetivo nitidamente arrecadatório, porque divorciadas e até contrárias às diretrizes da política econômica, configuram autêntico desvio de poder, que macula de vício insanável os aludidos atos normativos do Executivo. O aumento do imposto de importação com finalidade fiscal submete-se integralmente ao princípio da reserva legal.

<sup>16</sup> O art. 49, inciso V, da Constituição de 1988 atribuiu exclusivamente ao Congresso Nacional a competência de “sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa”. Trata-se de relevante atribuição de controle, cujo exercício efetivo é esteio não só do princípio da legalidade, mas também dos valores da participação dos cidadãos nos rumos políticos do País.

<sup>17</sup> Para críticas quanto ao uso do Decreto-Lei em matéria tributária, vide ATALIBA (1978). O autor conclui pela “visceral e irremediável inconstitucionalidade de todos os decretos-leis que criam ou aumentam tributos” (p. 30).

<sup>18</sup> Cfr. ÁVILA, 1997 e COÊLHO, 1997.

Supremo Tribunal Federal, em diversos precedentes, desde que o tributo não se submeta à reserva de lei complementar.

Apesar da admissão pelos tribunais, carecia o tema de respaldo constitucional que adveio com a Emenda Constitucional nº 32/2001, que introduziu inúmeras modificações ao referido art. 62, entre elas a inserção do § 2º, com a expressa previsão de cabimento da medida para instituir ou majorar impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II.

Ainda assim, mesmo diante do novo regime constitucional, parte da doutrina insiste que nada justifica a edição de medidas provisórias para criar ou majorar tributos. Clélio Chiesa (2002:36) considera um despautério pois seria incompatível com a sistemática do ordenamento jurídico pátrio e incongruente o novo parágrafo com o *caput* do art. 62, eis que o princípio da segurança jurídica, contemplado implicitamente pelo sistema positivo, manifesta-se de forma mais recrudescida no Direito Tributário, revelando-se pela legalidade, pela irretroatividade, e pela anterioridade. Valente Júnior (2007, p. 332) adiciona um importante aspecto ao debate, ao defender a obrigatoriedade do planejamento como obstáculo à configuração de urgência e relevância em matéria tributária. De fato, o planejamento público se consubstancia nas leis orçamentárias anuais, com expressa previsão de receitas e despesas, elaboradas em obediência às diretrizes orçamentárias instituídas na Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO – e respeitado, ainda, o plano plurianual (arts. 165 a 167), o que impediria a arguição de necessidades imperiosas e inafastáveis a justificar a instituição de tributos por meio desse instrumento legislativo excepcional.

Fato é que o (ab)uso das medidas provisórias para criação e majoração de tributos ficou evidente na medida em que os conceitos abertos de “urgência e relevância” não foram suficientes para limitar o exercício legiferante dos presidentes. Deve-se consignar que essa utilização abusiva deveu-se também à inércia do Congresso Nacional, que, num primeiro momento, deixava de deliberar sobre as medidas editadas com a celeridade exigida, e, atualmente, se esquivava de uma análise pormenorizada da urgência, aspecto esse impactado pelo flexível entendimento dos tribunais.

Para os fins do presente trabalho, fica demonstrado que as medidas provisórias contribuíram ainda para a retirada do Parlamento de uma participação efetiva na produção legislativo-tributária e, sobretudo, serviram de instrumento para que o Poder Executivo contornasse o caráter dialógico do processo legislativo ordinário.

### **3.3) Leis Delegantes e Autorizativas**

O ordenamento tributário possui diversas normas que delegam poderes ao Poder Executivo em matéria legislativa. Além das exceções vistas acima, há também exceção da legalidade estrita para “redução e restabelecimento de alíquotas” prevista no art. 177, § 4º, I, “b”, da CRFB/88, que trata da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE – relativa a combustíveis, bem como aquela referente ao ICMS-Combustíveis, em que a alíquota pode ser alterada por convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária – Confaz (art. 155, § 4º, IV, “c” e § 5º).

O Código Tributário Nacional – CTN – admite, por exemplo, que ato do Poder Executivo atualize o valor de tributo, não considerando majoração a mera atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo (art. 97, § 2º). Há dispositivos do CTN que já foram questionados doutrinariamente por dispor sobre delegações não toleráveis pela CRFB/88. É o caso do art. 172, quando diz que a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo a algumas condicionantes como a situação econômica do sujeito passivo ou a diminuta importância do crédito tributário. Misabel Derzi (2010, p. 148) ensina que, diante da norma do art. 150, § 6º, da CRFB/88,<sup>19</sup> a lei não pode mais autorizar a autoridade administrativa a conceder remissão de forma indeterminada e discricionária, sem definir com precisão a oportunidade, as condições, a extensão e os limites quantitativos do seu alcance.

Todavia, é no âmbito da legislação ordinária que se encontram inúmeros casos de delegações e autorizações legislativas.

Acontecimento recente, por exemplo, fez saltar aos olhos o poder desmesurado que se encontra nas mãos do governo. Os brasileiros ficaram surpresos com a publicação do Decreto Federal nº 9.101, de 20 de julho de 2017, que aumentou as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins –, incidentes sobre a importação e a comercialização de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo, querosene de aviação e álcool. Como a majoração se deu por mero decreto e passou a vigorar de imediato, vários tributaristas de respeito se insurgiram contra a regra, sustentando que ela violaria os princípios da legalidade e da anterioridade tributária. Sem prejuízo dessas questões, chama a atenção o fato de que, na realidade, o Poder Executivo não “aumentou” as contribuições, mas “restabeleceu” as alíquotas previstas em lei. Com efeito, o malfadado decreto tem lastro no § 5º do artigo 23 da Lei 10.865/2004 e no § 8º do artigo 5º da Lei

---

<sup>19</sup> “§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.” (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

9.718/1998, que haviam autorizado o Poder Executivo “a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas” para o PIS/Cofins e PIS/Cofins-importação “as quais poderão ser alteradas, para mais ou para menos”. Ou seja, autorizado pelas leis, o Poder Executivo havia fixado reduções de contribuições sobre as operações em tela. Também baseado na mesma autorização legislativa, o que fez o Executivo agora foi deixar de prever as reduções de alíquota como havia feito, ocasionando a questionada “majoração”.

Leis autorizativas ou delegantes cujos projetos foram de iniciativa do Poder Executivo<sup>20</sup> – inconstitucionais, porque violam a separação dos poderes, e ilegais, por não veiculares normas, mas faculdades<sup>21</sup> – subsistem aos montes, em todas as esferas federativas,<sup>22</sup> e demonstram cabalmente como a força do governo tende à produção de leis flexíveis. É certo que a flexibilidade permite a rápida ação do Poder Executivo na busca de uma tributação mais justa e isonômica. Contudo, as autorizações legislativas acabaram servindo para recomposição do caixa do Tesouro em tempos de crise fiscal. Fica claro, portanto, que a regra tributária deve privilegiar mais a segurança e previsibilidade,

---

<sup>20</sup> Não são raros os projetos de lei de iniciativa parlamentar que são meras autorizações para a atuação do Poder Executivo, como forma de burlar as regras constitucionais de iniciativa privativa do Chefe do Poder Executivo no processo legislativo. Um parlamentar não pode, por exemplo, propor a criação de algum órgão no Poder Executivo, então, ele instaura o processo legislativo “autorizando” que o Poder Executivo crie o órgão. A medida claramente viola a regra de iniciativa privativa e o princípio corolário, a separação dos poderes. O que é estranho é quando o próprio Poder Executivo propõe projetos de lei para que o Legislativo o autorize a disciplinar algo. Há casos em que são meros equívocos de técnica legislativa. Há outros em que a outorga de poder ao Executivo não se compatibiliza com o princípio da legalidade.

<sup>21</sup> Tratando sobre os projetos de lei autorizativos de iniciativa parlamentar, Márcio Silva Fernandes, Consultor Legislativo da Câmara dos Deputados, os considera injurídicos, na medida em que não veiculam norma a ser cumprida por outrem, mas mera faculdade (não solicitada por quem de direito) que pode ou não ser exercida por quem a recebe. (FERNANDES, 2007).

<sup>22</sup> Âmbito Municipal: a Lei do Município de São Miguel do Oeste, do Estado de Santa Catarina, nº 7.228, de 14/12/2015, que decorreu de projeto de lei de iniciativa do Poder Executivo, estabelece, em seu art. 1º que “fica o Chefe do Poder Executivo Municipal [...] autorizado a conceder a empresa A R PNEUS LTDA EPP [...] o seguinte incentivo fiscal: I – isenção da Taxa de Licença para Execução de Obras e Loteamentos – TLEOL, que tenha como fato gerador o projeto de engenharia para edificação da ampliação da planta industrial; II – isenção do ISS, que tenha como fato gerador a edificação da ampliação da planta industrial a ser edificada, até 0 limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais)”. Âmbito estadual: a Lei do Estado de Minas Gerais Lei nº 15.956, de 2005, que decorreu do projeto de lei nº 1.991, de 2004, cujo o autor foi o governador do Estado, autorizou, por exemplo, que o Poder Executivo reduza “para até 12% (doze por cento) a carga tributária nas operações promovidas por estabelecimento signatário de protocolo firmado com o Estado que promova exclusivamente operação de saída contratada no âmbito do comércio eletrônico ou do telemarketing” (§ 32, do art. 12, da Lei nº 6.763/1975). Vale notar que na própria Mensagem nº 313, de 2004, que encaminhou o projeto para a ALMG, já constava a exposição de motivos do Secretário de Fazenda encaminhando “minuta de anteprojeto de lei contendo proposta de alteração de dispositivo da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, que consolida a legislação tributária do Estado de Minas Gerais, com o objetivo de autorizar o Poder Executivo a reduzir a carga tributária incidente nas operações internas com os produtos classificados nas posições 7113 (artefatos de joalheria e suas partes, de metais preciosos ou de metais folheados ou chapeados de metais preciosos); 7114 (artefatos de ourivesaria e suas partes, de metais preciosos ou de metais folheados ou chapeados de metais preciosos) e 7116 (obras de pérolas naturais ou cultivadas, de pedras preciosas ou semipreciosas, de pedras sintéticas ou reconstituídas) da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado – NBM/SH, nos termos, condições e limites a serem estabelecidos em regulamento”.

pressupondo que o legislador, num processo legislativo tributário democrático, tenha sopesado todos os valores para decidir se o fato é tributável ou não.

Alerte-se, ainda, que o uso de leis autorizativas demonstra novamente a falta de compromisso dos legisladores com o papel que cumprem na democracia. Tem sido relativamente comum o uso dessa estratégia por parte do legislador, de meramente “autorizar” o Poder Executivo a instituir determinado benefício fiscal, como forma de atender virtualmente sua pretensão, demonstrando à sua base eleitoral suposta instituição de incentivo em seu prol, sem que seja necessário observar os requisitos exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Com efeito, na medida em que a lei somente “autoriza” o benefício, delegando o poder de exoneração ao Poder Executivo, haverá a efetiva instituição da regra quando ele assim por bem entender.

Ainda forte em Derzi (2010, p. 148), o mencionado art. 150, § 6º, da CRFB/88 consagra a (a) exclusividade da lei tributária para conceder quaisquer exonerações, subsídios e outros benefícios, redutores, extintivos ou excludentes do crédito tributário, com o que se evitam as improvisações e os oportunismos por meio dos quais, sub-repticiamente, certos grupos parlamentares introduziam favores em leis estranhas ao tema tributário, aprovadas pelo silêncio ou desconhecimento da maioria e (b) especificidade da lei tributária, vedando-se fórmulas indeterminadas ou delegantes de favores fiscais ao Poder Executivo.

A discricionariedade delegada ao Executivo para, nos parâmetros contidos em lei, alterar o *quantum* do tributo (a maior ou a menor) ofende a “tipicidade” característica do Direito Tributário, ao retirar da lei em sentido estrito a função de definir os elementos essenciais da regra-matriz de incidência. Portanto, as leis que veiculam, sob a forma de autorização ao Poder Executivo, benefícios fiscais, são claramente inconstitucionais, eis que inadmissível tal delegação legislativa nesse caso. É o legislador quem deve decidir, em um Estado Democrático, quais situações merecem exonerações fiscais.

### **3.4) Leis Interpretativas**

Outra situação que em que o predomínio governamental no processo legislativo reduz ainda mais o papel do legislador e acaba por prejudicar o sujeito passivo se dá no campo das chamadas “leis interpretativas”. O art. 106, inciso I, do CTN<sup>23</sup> reconhece a

---

<sup>23</sup> “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: [...] I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; [...]”.

existência de tais tipos de leis, ao dispor que, se a lei foi “expressamente interpretativa” ela pode ser aplicada retroativamente.<sup>24</sup>

Embora tais modalidades de leis sejam bastante questionáveis<sup>25</sup> – assim como o é a interpretação autêntica<sup>26</sup> –, chegando alguns a defender sua inexistência,<sup>27</sup> é fato que o CTN as admite, deixando espaço para iniciativas do Poder Executivo no intuito de fazer prevalecer uma interpretação de algum dispositivo legal no seu interesse. Aliás, isso chegou a acontecer no Brasil, quando, mediante uma lei expressamente interpretativa, o Governo Federal pretendeu alterar a interpretação de uma regra há muito pacificada nos Tribunais pátrios.

A tramitação da proposição que originou a Lei Complementar – LC – nº 118/2005 bem demonstra esse intento. Por meio da Mensagem nº 152, de 29 de julho de 2003, o então Ministro da Fazenda, Antônio Palocci Filho, submeteu ao Presidente da República projeto de lei complementar com o objetivo de modificar “o Código Tributário Nacional, tornando-o permeável às inovações que possivelmente constarão da nova legislação falimentar”. Registrou o Ministro que “o que consta do projeto de lei complementar ora apresentado já foi objeto de discussões preliminares com algumas das forças políticas presentes no Congresso Nacional. Há mais: incorpora proposições que já estão em discussão no seio do Congresso Nacional”. Finalmente, informa que a proposição “veicula normas interpretativas que eliminam dúvidas acerca do alcance de dispositivos do Código Tributário Nacional, com evidentes benefícios para o contribuinte e para a Fazenda Pública federal, estadual e municipal, mormente no que toca à segurança jurídica”.

---

<sup>24</sup> Entende-se que a lei “expressamente interpretativa” tem por objetivo interpretar os dispositivos dúbios ou obscuros de uma outra lei, vigente antes da ocorrência do fato gerador. Como a finalidade é apenas a de dirimir a dúvida e explicitar o sentido correto, não deveria haver inovação. Assim, diante da dúvida, agora sanada pelo próprio legislador, não se punirá aquele que se comportou de modo diverso, entre aqueles admitidos como corretos, em face do texto anterior. Nas palavras de Coêlho (2018, p. 474), “a lei interpretativa (interpretação autêntica, feita pelo órgão que a gerou com ambiguidade) traduz e esclarece a lei interpretada, mas da interpretação fica excluída a aplicação de penalidade às supostas infrações dos dispositivos interpretados. Aqui, mesmo quando a lei interpretativa confirma o entendimento do Fisco e, portanto, confirma a infração praticada pelo contribuinte ao dispositivo da lei interpretada, ainda assim a penalidade é excluída. Alfim, se o próprio órgão legislativo viu-se obrigado a esclarecer o seu entendimento por reconhecer imprecisão nele, teria o contribuinte uma clarividência que o fautor da norma demonstrou não ter?”.

<sup>25</sup> “O inciso I cuida da aplicação retroativa da chamada lei interpretativa que, como o próprio nome está dizendo, é aquela editada pelo órgão legislativo para proceder a uma interpretação dita autêntica com o fito de espancar as ambiguidades e as obscuridades. Será inconstitucional se, a pretexto de comentar – função da doutrina e dos tribunais – a lei interpretativa, criar tributos ou ônus não agasalhados expressa ou implicitamente nos textos considerados”. (HARADA, 2018, p. 576).

<sup>26</sup> Maximiliano explica o problema: “O ideal do Direito, como de toda ciência, é a certeza, embora relativa; pois bem, a forma autêntica de exegese oferece um grave inconveniente – a sua constitucionalidade posta em dúvida por escritores de grande prestígio. Ela positivamente arranha o princípio de Montesquieu; ao Congresso incumbe fazer leis; ao aplicador (Executivo e Judiciário), interpretá-las. A exegese autêntica transforma o legislador em juiz; aquele toma conhecimento de casos concretos e procura resolvê-los por meio de uma disposição geral. Amplifica-se, deste modo, a autoridade da legislatura, num regime de freios e contrapesos; releva-se desamor pelo dogma da divisão dos poderes, pedra angular das instituições vigentes.” (MAXIMILIANO, 1999, p. 93-94).

<sup>27</sup> Carrazza entende que a lei interpretativa exercida pelo Poder Legislativo é inconstitucional e se trata de “desvio de poder” no exercício da função legislativa” (CARRAZZA, 2008, p. 339).

O projeto, protocolado sob o nº 73/2003, propôs, então, a “interpretação” de três dispositivos do CTN que versam sobre temas polêmicos, sendo que alguns deles vinham sendo decididos pelos tribunais de forma amplamente favorável ao contribuinte.<sup>28</sup> Como se sabe, acabou vingando a alínea “b” no texto final da LC nº 118/2005,<sup>29</sup> recebendo críticas doutrinárias e, posteriormente, foi rechaçada pelos Tribunais.

Como o projeto de autoria do Executivo foi apresentado em 30/7/2003, uma semana após ao Projeto de Lei nº 72/2002, de autoria do deputado Antônio Carlos Magalhães Neto, ele acabou sendo anexado à proposição de autoria parlamentar – que, de fato, tinha dispositivos legais análogos. Por isso, à primeira vista foi um projeto de iniciativa parlamentar que originou a LC nº 118/2003. Todavia, ficou muito evidente que o Governo Federal atuou no sentido de aprovar uma regra supostamente interpretativa do CTN em seu favor, isto é, nos interesses da Fazenda Pública e em detrimento da interpretação que vinha prevalecendo nos Tribunais. Pela regra interpretativa, o prazo de repetição de indébito não seria mais de 10 (dez) anos, como vinha decidindo os tribunais, mas o de 5 (cinco) anos, como sempre defendeu a Fazenda Pública.

Apesar de uma importante parte da doutrina ter criticado a regra interpretativa em si mesma<sup>30</sup> e o próprio Poder Judiciário ter se pronunciado pela sua invalidade no caso narrado, considerando-a lei nova,<sup>31</sup> poucos se atentaram para essa nova iniciativa do Governo de, mediante a produção de uma lei dita interpretativa, tentar retroagir seus efeitos no seu interesse, chegando a governamentalizar a decisão tributária em detrimento do próprio Poder Judiciário, além do Poder Legislativo.

Embora tenha apresentado um argumento mais genérico, de que tal regra teria sido aprovada pelo Poder Executivo através de “maiorias parlamentares”, Coêlho (2018, p. 476)

---

<sup>28</sup> Foram os seguintes: (a) para efeito de interpretação do art. 135, configuraria infração de lei a falta de recolhimento do tributo devido, independentemente de demonstração de dolo ou culpa, sem que haja pedido de autofalência no prazo de sessenta dias após o vencimento; (b) para efeito de interpretação do inciso I do art. 168, a extinção do crédito tributário ocorreria, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150; e (c) para efeito de interpretação dos arts. 186 a 189, considerar-se-ia integrante do crédito tributário os valores devidos pelo sujeito passivo a título de: I - tributos; II - multas decorrentes da inobservância da legislação tributária; e III - correção monetária, juros de mora e demais encargos legais.

<sup>29</sup> “Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Art. 4º Esta lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.”

<sup>30</sup> “O fato de a lei referir-se expressamente ao caráter interpretativo, por si só, é irrelevante, pois interpretação é função da doutrina e da jurisprudência, e não do Legislativo, que não pode inovar a lei vigente a pretexto de interpretá-la como fez, por exemplo, a Lei Complementar no 118/05, a qual conferiu efeito interpretativo ao inciso I do art. 168 do CTN, diminuindo o prazo de repetição de indébito de dez para cinco anos” (HARADA, 2018, p. 565).

<sup>31</sup> STF. RE 566.621 (repercussão geral), Rel. Min. Ellen Gracie, Pleno, julg. 04/08/2011.

questiona a governamentalização do Direito Tributário pelo uso das leis interpretativas e o prejuízo de tais iniciativas à democracia e à separação dos poderes, aduzindo que se abriria perigoso precedente para, quando os demais Poderes da República entenderem que o Judiciário não caminha no sentido que desejavam, promulgarem nova lei, dando a interpretação que lhes aprouver – retroagindo seus efeitos. Para o autor, mediante leis interpretativas, o Legislativo – a serviço do Executivo que opera com maiorias parlamentares –, anula-se as interpretações judiciais sem necessidade de ações rescisórias dos julgados.

### **3.5) Lei “antielisiva”**

O famigerado parágrafo único do art. 116 do CTN, que estabelece que “a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, foi acrescentado ao código por força da LC nº 104, de 2001. Referida alteração se deu por iniciativa do Poder Executivo, autor do Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999. Na Mensagem nº 1.459/1999, o Presidente da República encaminhou, juntamente com a proposição, a exposição de motivos do então Ministro de Estado da Fazenda, Pedro Malan, que justificou a necessidade de estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita a autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

Filiando ou não à corrente que caracteriza a norma do art. 116, parágrafo único, do CTN, como norma geral antielisiva, tem peso as lições de Misabel Derzi (2013, p. 412) que considera não ser compatível com a CRFB/88 a adoção de uma cláusula geral antielisiva – aquela que, embora sem prática de ato ilícito pelo contribuinte, autoriza a Administração tributária a estender a incidência da norma legal a fato/ato estranho ao gerador e praticado com vistas à economia de imposto. Essa cláusula geral acarreta necessariamente a complementação do Direito por meio de aplicação analógica e desloca a competência legislativa para o Poder Executivo. Derzi considera que não seria possível no sistema jurídico nacional a adoção de tal cláusula geral pelo legislador, em face de princípios constitucionais inerentes ao Estado de Direito, como a segurança jurídica e a legalidade rígida (a conceituação determinada e fechada), que fundamentam e enformam os direitos e as garantias fundamentais do cidadão.

Com efeito, a questionada regra do art. 116, parágrafo único, do CTN, representa

uma cláusula geral que milita contra a legalidade rígida e a segurança jurídica, e possui fortes argumentos pela sua inconstitucionalidade, na medida em que retira do Congresso Nacional o poder de produzir as leis, em ofensa à separação dos poderes.<sup>32</sup> Certo é que tal medida reforça ainda mais o governo, desparlamentarizando ainda mais o Direito Tributário brasileiro.

## 5. Conclusões

Não se pode negar que, a partir do século XVIII, nas democracias modernas, representativas ou indiretas, os cidadãos passaram a eleger também os representantes do Poder Executivo, além daqueles do Poder Legislativo, que ficaram encarregados de gerir a coisa pública e executar as leis, visando atender os interesses daqueles que os elegem: o povo. A atuação do governo tem, portanto, evidentemente, respaldo no sufrágio popular, daí sua legitimação democrática. Aliás, nos Estados contemporâneos, pode-se dizer que o Executivo conseguiu mais representatividade do que o Legislativo. Em nosso país, em razão do presidencialismo, em que é o eleitorado que escolhe diretamente o governante, neste se fundem as expectativas e as esperanças populares, num grau que jamais a eleição de um parlamentar poderá igualar. Nesse compasso, seria difícil pretender que os Parlamentos sejam órgãos mais democráticos do que os Executivos (FERREIRA FILHO, 2001, p. 270).

No entanto, não é errado dizer que há um déficit democrático no processo legislativo tributário brasileiro na medida em que o Parlamento tem servido apenas como órgão homologatório das pretensões do poderoso Executivo. Se há respaldo democrático na atuação de um governo eleito pelo povo, isso não significa que o Poder Legislativo não tenha papel essencial para a democracia e não seja decisivo para a produção do direito. Sem a sua efetiva

---

<sup>32</sup> “[...] o referido dispositivo [...] despoja o Congresso Nacional do poder de produzir a lei tributária e transforma o agente fiscal em verdadeiro legislador, para cada caso, aplicando, não a lei parlamentar, mas aquela que escolher. Afeta, o artigo 116, uma outra cláusula pétrea (artigo 60, § 4º, inciso II), que é a separação dos poderes, pois autoriza o representante do Fisco a deixar de aplicar a lei ao fato a que se destina, e a escolher, no arsenal de dispositivos legais, aquele que resulte mais oneroso, a partir da presunção de que o contribuinte pretendeu utilizar-se da 'lei' para pagar menos tributos. Como, pelo novo artigo 116, não é a lei que deverá ser aplicada à hipótese impositiva, mas sim a intenção do agente de obter mais tributos, qualquer lei, apesar de rigorosamente seguida pelo contribuinte, poderá ser desconsiderada, para dar lugar à aplicação daquela que representa a maior incidência. A figura da 'elisão fiscal', diversa da 'evasão' - aquela objetivando a economia legal de tributos e esta a ilegal - deixa de existir no direito brasileiro. Pela nova norma, nenhum contribuinte terá qualquer garantia, em qualquer operação que fizer, pois, mesmo que siga rigorosamente a lei, sempre poderá o agente fiscal, à luz do despótico dispositivo, entender que aquela lei não vale e que o contribuinte pretendeu valer-se de uma 'brecha legal' para pagar menos tributos, razão pela qual, mais do que a lei, a sua opinião prevalecerá. Se não vier a ser suspensa a eficácia dessa norma pelo S.T.F., em eventual exercício de controle concentrado, o direito tributário brasileiro não mais se regerá pelo princípio da legalidade, mas pelo princípio do 'palpite fiscal'.” (MARTINS, 2001, p. 125-126).

participação, a liberdade e a igualdade, valores básicos da democracia, estariam ameaçados, especialmente pela prepotência dos governos, que podem vir a se tornar tirânicos.<sup>33</sup>

Demonstrou-se, no decorrer deste trabalho, que, num contexto de hiperpresidencialismo, há uma concentração de funções tributárias no Poder Executivo e a notória interferência deste na elaboração das leis, gerando um evidente impacto na legislação produzida pelo Parlamento que não possui condições técnicas e capacidade institucional de frear as pretensões governamentais. O resultado é evidente: as normas tributárias tem sido produzidas sem o devido respaldo democrático.

### Referências

- ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- ATALIBA, Geraldo. **Limites constitucionais do decreto-lei em matéria tributária**. *Revista de informação legislativa*, v. 15, nº 60, out./dez. 1978.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Medida Provisória na Constituição de 1988*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1997.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **A “governamentalização” do poder de decisão tributário**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário – Homenagem a Alcides Jorge Costa*. V.1. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- \_\_\_\_\_. *O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2012.
- \_\_\_\_\_. *O poder de polícia fiscal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.
- BOLONHA, Carlos; RANGEL, Henrique; CORRÊA, Flávio. **Hiperpresidencialismo na América Latina**. *Revista da Faculdade de Direito – UFPR*, Curitiba, v.60, n.2, maio/ ago. 2015, p.115-140.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*, 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Legislação governamental**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *As vertentes do direito constitucional contemporâneo*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002.
- CHIESA, Clélio. **Medidas Provisórias em matéria tributária – apontamentos sobre as inovações introduzidas pela EC 32/01**. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 85, outubro de 2002.

---

<sup>33</sup> Segundo Ferreira Filho (2001, p. 269), “a entrega da elaboração da lei a quem já é, de certo modo, o governo, ao menos aos olhos do povo, tende a torná-lo onipotente. Daí pode surgir uma nova tirania, um novo despotismo que não deixaria de ser odioso, por ser de fundo democrático, ou por ser transitório esse poder”.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **As medidas provisórias em matéria fiscal.** *Enfoque Jurídico, Suplemento Informe. TRF 1ª Região.* Edição 06, 1997.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Atividade legislativa do Poder Executivo no Estado contemporâneo e na Constituição de 1988.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

CORRÊA, Oscar Dias. **As medidas provisórias e a emenda constitucional n. 32/2001.** In: BELMONTE, Cláudio; MELGARÉ, Plínio. (coord.) *O direito na sociedade contemporânea: estudos em homenagem a José Néri da Silveira.* Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização da obra de Aliomar Baleeiro, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.* 8ª. ed. Forense, 2010.

\_\_\_\_\_. **O planejamento tributário e o buraco do Real. Contraste entre a Complementabilidade do Direito Civil e a Vedação da Completude no Direito Tributário.** In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico. (Org.) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier.* Coimbra: Almedina, 2013.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.* 2ª ed. São Paulo: RT, 2007.

\_\_\_\_\_. **Mutações, complexidade, tipo e conceito, sob o signo da segurança e da proteção da confiança.** In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho.* São Paulo: Saraiva. 2005.

FERNANDES, Márcio Silva. **Inconstitucionalidade de projetos de lei autorizativos.** *Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados.* Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Nov/2007. Disponível em: <[http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1375/inconstitucionalidade\\_projetos\\_fernandes.pdf?sequence=4](http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1375/inconstitucionalidade_projetos_fernandes.pdf?sequence=4)>. Acesso em: 14/02/2018.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo.* 4ª ed. atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

FIGUEIREDO, A. C.; LIMONGI, F. **Modelos de Legislativo: o Legislativo Brasileiro em Perspectiva Comparada.** *Revista Plenarium – Câmara dos Deputados*, v. 1, p. 52-53, 2004.

GARGARELLA, Roberto. *La sala de máquinas de la Constitución. Dos siglos de constitucionalismo en América Latina (1810-2010).* Buenos Aires: Katz, 2014.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário.* 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

HERNÁNDEZ, Antonio. **A Tres Lustrós de la Reforma Constitucional de 1994.** *Revista de la Facultad de Derecho de México*, Vol. 60, 254, 2010.

- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Planejamento Tributário e a L.C. 104*. São Paulo: Dialética, 2001.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 18ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999.
- MIRANDA, Jorge. *Textos Históricos do Direito Constitucional*. Imprensa Nacional – Casa da Moeda, Lisboa, 1980.
- NEGRETTO, Gabriel L. **La reforma política en América Latina. Reglas electorales y distribución de poder entre Presidente y Congreso**. *Desarrollo Económico*, v. 50, nº 198, 2010.
- NINO, Carlos Santiago. *Fundamentos de derecho constitucional: análisis filosófico, jurídico y politológico de la práctica constitucional*. Buenos Aires: Astrea, 1992
- MONTEIRO, Jorge Vianna. *Como funciona o governo: escolhas públicas na democracia representativa*. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2007.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da Propriedade: os impostos e a justiça*. 1ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- PULIDO, Carlos Libardo Bernal. **Direitos Fundamentais, Juristocracia Constitucional e Hiperpresidencialismo na América Latina**. *Revista Jurídica da Presidência*, vol. 17, nº 111.
- RÁO, Vicente. *As Delegações Legislativas no Parlamentarismo e no Presidencialismo*. São Paulo: Max Limonad, 1966.
- QUERALT, Juan Martín; SERRANO, Carmelo Lozano; BLANCO, Francisco Poveda. *Derecho tributario*. 18. ed. Valencia: Thomson Reuters Aranzadi, 2013.
- SANTOS, Fabiano; ALMEIDA, Acir. *Fundamentos informacionais do presidencialismo de coalisão*. Curitiba: Appris, 2011.
- COHEN, Sarah Amarante de Mendonça. **O Princípio da Legalidade no Direito Tributário: uma releitura interpretativa**. In: BREYNER, Frederico Menezes (Org.). *Segurança Jurídica e Proteção da Confiança no Direito Tributário: homenagem à Professora Misabel Derzi*. Belo Horizonte: Initia Via, 2014.
- SHAPIRO, Scott J. *Legality*. Cambridge, Massachusetts, London, England: The Belknap Press of Harvard University Press, 2011.
- VALENTE JÚNIOR, Walter Ribeiro. **A medida provisória em matéria tributária no regime da Emenda Constitucional 32/2001: Limites à edição e à eficácia**. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília: n. 173, jan./mar. 2007.