

**XXIV CONGRESSO NACIONAL DO  
CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM  
HELDER CÂMARA**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**VALCIR GASSEN**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – Conpedi**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

#### **Conselho Fiscal**

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

**Representante Discente** - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

#### **Secretarias**

**Diretor de Informática** - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

**Diretor de Relações com a Graduação** - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

**Diretor de Relações Internacionais** - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

**Diretora de Apoio Institucional** - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

**Diretor de Educação Jurídica** - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

**Diretoras de Eventos** - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

**Diretor de Apoio Interinstitucional** - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

---

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/  
FUMEC/Dom Helder Câmara;

coordenadores: Maria Lírida Calou De Araújo E Mendonça, Antônio Carlos Diniz Murta,  
Valcir Gassen – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-095-4 7

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3.  
Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara  
(25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34

---



# **XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

---

### **Apresentação**

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 29 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, sob nossa Coordenação, no XXIV Congresso Nacional do CONPEDI/BELO HORIZONTE, realizado na UFMG, na Universidade FUMEC e na Escola Superior Dom Hélder Câmara.

Com o intuito de fazer-se uma organização didática e lógico-sequencial das temáticas, a presente coletânea foi estruturada em quatro partes, cada uma com subdivisões internas (capítulos sequenciais, representando os diversos artigos apresentados).

Assim, a Parte I agrupou artigos sobre Princípios Constitucionais Tributários". Na sequência, a obra traz uma segunda parte, intitulando-se Teoria Geral do Direito Tributário e do Direito Financeiro", Por sua vez, a terceira parte do livro agrupa textos sobre Extrafiscalidade Tributária", encerrando-se com a parte final da obra, que reúne artigos sobre a ampla temática do "Direito Tributário e Direito Privado".

As temáticas colacionadas nesta obra demonstram, com originalidade e ousadia, as dificuldades vicenciadas pela sociedade brasileira quanto à imposição tributária, rotineiramente desmedida e de difícil compreensão mesmo para quem milita na área; e, por que não dizer, sob diferentes enfoques, não só insuficiente - tanto para o gestor público na sua busca contínua em amealhar, receitas mas também ao sujeito passivo que, sabidamente, tem o discurso pronto de que o que paga não retorna sem o conhecimento exato - se é que alguém o teria - do funcionamento e gestão da gigantesca máquina estatal fracionada em 03 (três) esferas de tributação.

Hodiernamente este drama, na relação estado exator e sociedade exaurida, se faz crescente quando convivemos com uma das maiores crise político-econômica de nossa história e a grande parte do que se vê como alternativa de solução proposta pelo Estado se configura, pura e simplesmente, com alternativas agressivas de maior tributação e nítida tiebeza quando à redução de gastos estatais, flagrantemente solapados pelas instâncias legislativas por pressões corporativas, setoriais ou mesmo populistas, mais preocupadas com seu interesse do

que pelo conjunto da sociedade brasileira; demonstrando, assim, o quanto egoísta podemos, enquanto sociedade civil, ser em períodos nebulosos onde a renúncia, abnegação e trabalho conjunto seriam imprescindíveis para sairmos desta letargia econômica.

No mais os organizadores e prefaciadores desta obra registram os cumprimentos a todos os coautores, que souberam, primeiramente, redigir destacados textos em temáticas atrativas e atuais na seara do Direito Tributário e Financeiro brasileiro, e, após tê-los aprovados em rigoroso processo seletivo, os apresentados e os defendidos nos críticos debates que se desenvolveram no âmbito deste Grupo de Trabalho.

Ainda, um agradecimento especial é consignado à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT e, agora, para a organização da obra, bem como um agradecimento especial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, quais sejam, UFMG, FUMEC e DHC. Os leitores, destinatários últimos deste esforço editorial, têm, neste livro, a reunião de vários, atualizados e profundos textos para os servir, resultantes de pesquisa científica de qualidade. Boa leitura!

## **DOS ATOS NORMATIVOS DO PODER EXECUTIVO COMO INTERFERÊNCIA POLÍTICA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO**

### **NORMATIVE ACTS AS A POLITICAL INTERFERENCE ON THE TAX LEGAL SYSTEM**

**Rafael Dos Santos Queiroz**

#### **Resumo**

A Constituição exerce o papel de acoplamento estrutural entre os sistemas político e jurídico. O sistema jurídico deve ser cognitivamente aberto, ou seja, alimentado pelo sistema político. A atividade legislativa deve ser controlada pelo direito, em procedimento e conteúdo. Quanto à sua operação, deve ser fechado, vinculando o ato de aplicação da norma ao direito, sem qualquer interferência do ambiente. O fechamento do sistema está intrinsecamente ligado ao princípio da legalidade, essencial ao sistema tributário, que vem sendo mitigado. O Poder Executivo abusa do uso de atos normativos, mesmo quando não recebe delegação da lei. A interpretação utilizada não se restringe ao fiel cumprimento da lei, alterando conceitos pacificados. A inobservância da legislação não é combatida pelos órgão de controle, o que leva à alopoiese do sistema jurídico, reduzindo a Constituição, pela falta de concretização, a mero discurso retórico.

**Palavras-chave:** Estado democrático de direito, Sistema tributário, Constituição, Acoplamento estrutural, Alopoiese, Constituição simbólica

#### **Abstract/Resumen/Résumé**

The Constitution works as a structural coupling between the political and legal systems. The legal system shall be cognitively opened, accepting the input provided by the political system. Therefore, the legislative activity shall be controlled by law, in its procedure and its content. When it comes to its operation, the legal system shall be closed. The application of law must not suffer any interference from the environment. The closure of the system is intrinsically related to the principle of legality, which is essential to the tax system. Legality, however, has been mitigated. The Executive exceeds its limits on the use of normative acts, disrespecting the Constitution. The validity of the normative acts are not properly controlled by the Legislative or the Judiciary, which leads to the alopoiesis of the legal system, reducing the Constitution to simple rhetoric.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Rule of law, Structural couplings, Legal system, Political system, Alopoiesis

## **1 INTRODUÇÃO**

Em que pese o protagonismo exacerbado do Poder Executivo dentro do modelo adotado pela Constituição Federal de 1988, deve ser respeitada a divisão de poderes institucionalizada, sob pena de que se perca a necessária diferenciação entre direito e política.

A excessiva interferência do sistema político-administrativo no sistema jurídico será analisada no presente trabalho, com foco no direito tributário, partindo do teoria normativa e a teoria dos sistemas de Niklas Luhmann, que serve de fundamento para grandes expoentes da doutrina nacional, em especial para demonstrar o caráter simbólico da Constituição e da legislação pertinente ao assunto, conforme a obra de Marcelo Neves.

Tratar-se-á da interferência política na formação da norma jurídica tributária, como estruturada por Sacha Calmon Navarro Coêlho.

## **2 DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA**

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho (2000), o dever de pagar tributo decorre de uma norma de conduta geral e abstrata. A norma jurídica difere da lei, vez que essa, isolada, não é capaz de instituir uma conduta, sanção ou processo. A norma, portanto, decorre de um conjunto de leis.

As normas jurídicas tributárias têm estrutura dual, dividindo-se em norma de conduta ou endonorma, e norma de sanção ou perinorma, conforme terminologia de Carlos Cossio. O dever de pagar tributos está contido na endonorma, ficando a carga da perinorma a sanção pelo seu descumprimento.

A endonorma, por sua vez, é composta pelo que Sacha Calmon chama de hipótese de incidência, responsável pela descrição dos fatos jurídicos, e da consequência jurídica, que conterá a prescrição.

Cumprir tratar, a princípio da hipótese de incidência. O antecedente da norma é, na teoria do professor mineiro, composta por quatro aspectos, quais sejam: *a)* material, representado pelo fato em si, em geral um ter, ser ou fazer; *b)* temporal, determinando o momento da ocorrência do fato; *c)* espacial, delimitando as coordenadas territoriais ligadas ao fato; e *d)* pessoal, que trata da necessária qualificação do agente para a prática do fato jurídico.

Passando ao consequente da norma, Sacha Calmon traz os seguintes fatores: *a)* a quem pagar (sujeito ativo); *b)* quem deve pagar (sujeito passivo); *c)* quanto pagar (base de cálculo e alíquotas, adições e subtrações); *d)* como pagar; *e)* quando pagar; e *f)* onde pagar.

A norma jurídica tributária, portanto, é formada por regras aplicáveis a determinado caso, conforme a interpretação do aplicador. A formação da norma, conforme a complexidade do caso, será distinta em razão da compreensão de cada intérprete. Sobre o tema escreve Paulo de Barros Carvalho:

A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito. Basta isso para nos advertir que um único texto pode originar significações diferentes, consoante as diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos empregados pelo legislador. Ao enunciar os juízos, expedindo as respectivas proposições, ficarão registradas as discrepâncias de entendimento dos sujeitos, a propósito dos termos utilizados. (CARVALHO, 2012, p. 36)

Todos esses aspectos que compõem a norma devem ser inseridos no sistema jurídico de forma a respeitar a regra constitucional de legalidade, detalhada pelo art. 97, do Código Tributário Nacional.

A legalidade, entretanto, vem sendo preterida pela crescente utilização de atos normativos pela Administração Pública, em desacordo com sua finalidade precípua, interferindo na formação da norma jurídica.

Sobre a função dos atos normativos da Administração Pública, fundamentado no posicionamento do Supremo Tribunal Federal, disserta Humberto Ávila:

Como já decidiu o Supremo Tribunal Federal, compete à lei estabelecer parâmetros gerais da obrigação tributária, ficando os atos normativos da Administração, no caso de competências cujo exercício dependa de prerrogativas técnicas, encarregados de definir, dentro daqueles parâmetros, os sentidos vinculantes. Pois bem, esses atos normativos atuam, por assim dizer, “dentro da lei”, e, por isso, têm vinculação externa. Esses atos normativos, embora não sejam enquadráveis na categoria de atos normativos primários, apresentam grau de vinculatividade distinto, já que definem o exercício de competências ou concretizam conceitos legais. (ÁVILA, 2011, p. 449)

Como se pode inferir, o papel dos atos normativos da Administração Pública é restrito e frequentemente extrapolado. Aqueles atos que excederem suas hipóteses de cabimento não devem ser reconhecidos no sistema jurídico, que deve ser alimentado somente quando satisfeitos os procedimentos legitimadores e o conteúdo adequado.

### **3 DO ESTADO DE DIREITO – DIFERENCIAÇÃO DOS SISTEMAS JURÍDICO E POLÍTICO**

Para iniciar a reflexão de forma bem fundamentada, cumpre definir a expressão ‘Estado Democrático de Direito’, na visão de Misabel Abreu Machado Derzi:

Estado Democrático de Direito é estado que mantém clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação de poderes e da segurança jurídica. Erige-se sob o império da lei, a qual deve resultar da reflexão e co-decisão de todos. (DERZI, 2009, p. 11)

Conforme relata Heleno Taveira Tôres (2011, p. 152), no início do século XX, Kelsen defendeu a coincidência entre o Direito e o Estado. Surgia a teoria do ‘Estado Constitucional de Direito’, tendo a Constituição a função de definir a estrutura do Estado, hierarquizar os níveis normativos e, dentro do sistema jurídico, servir de fundamento de validade das normas jurídicas.



Opera-se, com a promulgação da Constituição, resultado da vontade política, a transferência da soberania do povo para o direito. Necessário transcrever a conclusão Torres sobre o tema:

Com a promulgação do texto constitucional, a soberania transfere-se do povo à Constituição, na forma de competências. A partir daí, a soberania passa a ser o conteúdo da competência dos órgãos do Estado por ela criados, com regência material plena sobre todo o ordenamento e, por conseguinte, sobre todo o Estado. (TORRES, 2011, p. 156)

Tendo a Constituição como fundamento de validade das normas que vierem a ser produzidas, todas as decisões políticas passam a ser controladas pelo direito. Como enuncia Marcelo Neves (2006, p. 96), “*a Constituição deve ser apreendida como uma limitação jurídica ao governo, a antítese do regime arbitrário*”.

A Constituição proporciona, portanto, a existência de dois sistemas fechados, o jurídico e o político. Embora operacionalmente autônomos, os sistemas mantêm uma interdependência, explicitada nas palavras de Marcelo Neves (2006, p. 89), que afirma que “*Assim como as decisões políticas subordinam-se ao controle jurídico, o direito positivo não pode prescindir, por exemplo, de legislação consolidada e deliberada politicamente*”.

Essa interdependência fundamentada na Constituição é denominada por Luhmann de acoplamento estrutural. Embora os sistemas sejam autopoieticos ou operacionalmente fechados, tratando especialmente, do sistema jurídico, a existência de uma abertura cognitiva é condição de sua própria viabilidade.

Cabe ao ambiente, aqui representado pelo sistema político, alimentar o sistema jurídico, gerando o *input* de normas aprovadas pelo legislador, tendo sua validade condicionada ao atendimento dos controles jurídicos de procedimento e conteúdo. Sobre a abertura discorre Derzi:

A abertura para o real possibilita o aperfeiçoamento da ordem positiva, através das correções feitas pelo legislador nas leis que alimentam o sistema; igualmente, viabiliza as mudanças nos conceitos socialmente mais adequados e, com isso, alteram-se os resultados das operações internas, inclusive da autoridade jurisdicional, que podem ser medidos, no *output* do sistema. (DERZI, 2009, p. 31)

A Constituição assume papel imprescindível na limitação da produção normativa, impondo ao sistema político rígido controle do processo legislativo. Marcelo Neves (2006, p. 151) afirma que o Estado Democrático de Direito realiza a intermediação entre o consenso procedimental e o dissenso conteudístico. Aduz que o simples consenso acerca do procedimento como legitimador de qualquer norma produzida, poderia levar a uma ditadura. Dessa forma, deve haver controle jurídico do conteúdo das normas, com fundamento na Constituição. A importância do direito constitucional no sistema jurídico é destacada por Marcelo Neves:

O direito constitucional funciona – pode-se afirmar do ponto de vista jurídico-sociológico – como limite sistêmico-interno para a capacidade de aprendizado (abertura cognitiva) do direito positivo; em outras palavras: a Constituição determina até que ponto o sistema jurídico pode reciclar-se sem perder sua autonomia operacional. (NEVES, 2013, p. 71)

Resulta desse acoplamento, regido por regras próprias, um sistema jurídico autodeterminado, fundamentado na positividade. A vinculação de todo o sistema à norma jurídica exclui do processo decisório qualquer influência do ambiente.

Opta-se, nesse raciocínio, devido à necessidade de se manter o sistema jurídico autopoietico, pelo positivismo jurídico exclusivo, eliminando do processo decisório referências alheias ao ordenamento. Ao contrário do que se propaga, o positivismo não paralisa o direito, impossibilitando a sua modernização pela interpretação. Interpreta-se conforme os valores vigentes na sociedade ao tempo da sua aplicação, como descrito nas palavras de Torres:

No positivismo jurídico exclusivo – PJE, os valores são integrados à interpretação das normas jurídicas (regras e princípios), sem qualquer recurso ao exterior do ordenamento. A norma é posta, como assinala Joseph Raz, segundo as regras secundárias ou de reconhecimento, por uma fonte autorizada (strong social thesis), e os valores inspiradores da norma ou mesmo da autoridade (única fonte do direito para Raz) não acompanham a vida dessa norma jurídica, tarefa que passa à interpretação, a cada ato de aplicação segundo os valores de seu momento. (TORRES, 2011, p. 56)

A Constituição deve substituir os elementos externos ao sistema jurídico, tais como a política, a moral, a economia e todos os demais, servindo como parâmetro de modernização conforme os anseios da sociedade, limitando-se, porém ao seu texto. É o que afirma Marcelo Neves:

A Constituição deve, com outras palavras, substituir apoios externos, tais como os que foram postulados pelo direito natural. Ela impede que critérios externos de natureza valorativa, moral e política, tenham validade imediata no interior do sistema jurídico, delimitando-lhe, dessa maneira, as fronteiras. (NEVES, 2006, p. 99)

Esclarecidos os parâmetros sob os quais se desenvolverá o raciocínio, passa-se a tratar do sistema tributário.

#### **4 DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

O poder de tributar é conceituado por Torres (2011, p. 323) como “poder geral do Estado aplicado à tributação, como atribuição de poderes aos entes estatais para o exercício de suas competências”. O autor detalha sua definição:

A função de tributar qualifica a competência legislativa, enquanto atribuição originária de poderes em matéria tributária para emanção de leis sobre as camadas previamente designadas. Deter competência legislativa em matéria tributária equivale ao mesmo que ter poderes para instituir tributos, com todos os seus elementos, criar os mecanismos para sua cobrança, obrigações acessórias, regras isentivas e, para os casos de seu descumprimento, a imputação de sanções ou controles. (TORRES, 2011, 324)

O poder de tributar, portanto, decorre da Constituição. No caso brasileiro, o sistema tributário outorga competências tributárias e se ocupa das suas limitações. Sobre a abrangência e a finalidade do sistema tributário, informa Paulo de Barros Carvalho:

O subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. Empreende, na trama normativa, uma construção harmoniosa e conciliadora, que visa a atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre Administração e administrados. (CARVALHO, 2012, p. 150)

Por meio das definições de competências, a Constituição determina o critério material a ser tributado. Essa definição, limitando o poder do Estado, aliada às garantias favoráveis à certeza e à justiça na tributação, tornam o sistema constitucional tributário verdadeira carta de direitos fundamentais.

As garantias asseguradas ao contribuinte são concedidas por meio de regras, que, por sua hierarquia superior no sistema, servem de fundamento de validade para a legislação infraconstitucional. Embora este estudo não adote essa nomenclatura, convencionou-se chamar as garantias de princípios. Os princípios são conceituados por Humberto Ávila:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção. (ÁVILA, 2014, p.102)

O denominado estado de coisas se refere aos valores que regem a sociedade no momento da aplicação da norma. A interpretação que considera os referidos valores não torna a flexível a Constituição, mas faz com que o texto evolua no mesmo compasso que a sociedade. Sobre a abertura a valores, discorre Torres:

Por conseguinte, dizer que a Constituição (material) tributária é relativamente aberta a valores não implica qualquer flexibilidade à rigidez constitucional ou qualquer adesão ao jusnaturalismo ou direito positivo incluyente. Diz-se aberta aos valores que se encontram consagrados, na dinâmica evolutiva dos conteúdos ou mesmo pela incorporação de novos direitos, por reformas ou interpretações do STF, por típica mutação constitucional segundo interpretações. E dizemos relativamente porque a abertura institucionalizada a valores acompanha o relativismo axiológico, que não concebe a existência de valores absolutos, na medida em que somente os valores permitem a relação entre o fático e o normativo, medida pelo intérprete, na composição com os demais valores (i) e entre recíprocos exercícios de direito (ii), à luz da Constituição. (TORRES, 2011, p. 321)

A distinção entre regras e princípios, apesar de consagrada na doutrina, não parece tão relevante, visto que as garantias podem exercer diferentes funções na construção da norma jurídica, conforme o caso a ser enfrentado. A mesma garantia pode ser classificada em diferentes espécies normativas. É o caso da legalidade, que, conforme Ávila (2014, p. 92), pode ser regra, princípio ou postulado, a depender de sua aplicação. Os chamados princípios são, na verdade, regras, que se sobrepõem às demais por sua posição hierárquica no ordenamento.

Dentre as garantias constitucionais, tratar-se-á especialmente da legalidade e da segurança jurídica.

## 5 DA LEGALIDADE

Sobre o princípio da legalidade como corolário da separação de poderes, escreve Derzi:

Em verdade, a conformidade à lei é ainda o princípio da legalidade compreendido em sua dinâmica como limitação às fontes do Direito e reforço à discriminação entre as funções estatais. Inócuo seria se não se impusesse a quem aplica o Direito, seja o Poder Judiciário (com exclusividade, nos casos dos delitos e das penas) seja o Poder Executivo, que ajustem os seus atos ao teor exato da lei, portanto, à norma nela contida. A adequação das decisões judiciais e demais órgãos de aplicação da lei, os mecanismos de revisão dessas decisões, adotados pelo ordenamento jurídico, assim como os dogmas da proibição de inovação ou alteração da lei através de órgãos que não são do Poder Legislativo, funcionam como garantias que visam realizar o império da legalidade. (DERZI, 2003, p. 117)

No caso da norma jurídica tributária, com mais gravidade em virtude de seu caráter impositivo, a instituição do tributo deve obedecer à legalidade estrita. A matéria reservada exclusivamente à lei é detalhada no art. 97 do Código Tributário Nacional, não comportando delegação ao Poder Executivo.

O tributo deve ser criado por lei, respeitando o aspecto procedimental do *input*, do sistema jurídico, bem como deve ser coerente com as regras que lhe forem superiores, em atenção ao aspecto contetudístico.

Como elemento essencial do fechamento do sistema jurídico, os atos de aplicação da norma, seja pelo ato administrativo do lançamento, por sua revisão administrativa ou pela decisão judicial, devem ser seguidos critérios jurídicos, com fiel observância do texto legal. O fechamento do sistema jurídico depende também do *output* do sistema, devolvendo ao ambiente um ato calcado no direito.

Ocorre que a legalidade, atualmente, vem sendo injustificadamente mitigada. É certo que a sociedade se torna cada vez mais complexa, especialmente quando se trata do setor empresarial, exigindo adaptações com maior agilidade. Isso não justifica a entrega

irrestrita da função normativa ao Poder Executivo, em prejuízo da separação de poderes e do fechamento do sistema jurídico.

## **6 DA FUNÇÃO REGULAMENTAR – ALOPOIESE DO SISTEMA JURÍDICO**

Como já exposto, a inserção de regras no sistema jurídico não é exclusividade do Poder Legislativo. Mediante delegação, é possível que sejam criadas regras pelo Poder Executivo, respeitados os limites impostos pelo ordenamento, em especial pela Constituição, notadamente a legalidade.

O exercício das funções atípicas de cada poder é componente essencial do sistema de freios e contrapesos, como afirma Celso Antônio Bandeira de Mello:

Sem embargo, nos vários Direitos Constitucionais positivos – e assim também no brasileiro – sua distribuição não se processa de maneira a preservar com rigidez absoluta a exclusividade de cada órgão no desempenho da função que lhe confere o nome. Esta solução normativa de estabelecer contemperamentos resultaria, ao menos no início, do explícito propósito de compor os chamados “freios e contrapesos”, mecanismo por força do qual atribuindo-se a uns, embora restritamente, funções que em tese corresponderiam a outros, pretende-se promover um equilíbrio melhor articulado entre os chamados “poderes”, isto é, entre os órgãos do Poder, pois, na verdade, o Poder é uno. (MELLO, 2009, p. 32)

É notório que o Poder Executivo, além de sua função precípua, exerce a função regulamentar e também jurisdicional, conforme competência recebida da própria Constituição.

Observa-se, entretanto, a crescente atuação do Poder Executivo na prática normativa. Sobre a função das normas infralegais Derzi (2007, p. 141) destaca que o lançamento representa a aplicação da norma legal para milhares de casos, sendo essenciais os regulamentos para possibilitar a execução das leis, mediante soluções simples e econômicas. Essa praticabilidade, entretanto, leva à formação de presunções, cuja legitimidade e constitucionalidade são discutíveis.

Ao exercício cada vez mais intenso das normas infralegais postas pela Administração Pública, Rodrigo Numeriano Dubourq Dantas, denomina deslegalização/deslegificação. O autor enumera as técnicas legislativas utilizadas para este fim:

I – A *delegação legislativa remissiva* se opera quando uma lei (norma primária de reenvio) fornece, apenas, os contornos de determinada matéria regulada, atribuindo, aos regulamentos oriundos do Poder Executivo (normas secundárias), legalmente habilitados, a função de dispor sobre os demais elementos da hipótese normativa. [...]

II – A *deslegalização ou deslegificação* propriamente dita é técnica de origem francesa a qual se opera no plano formal, modificando a hierarquia existente entre as normas a serem postas para regular determinadas matérias, por permitir que uma lei (norma primária) tenha o seu teor indistintamente modificado por um regulamento (norma secundária). [...]

III – Classificam-se como *delegações indiretas ou oblíquas* aquelas que atribuem competência regulamentar, ao Poder Executivo, através de cláusulas gerais, de conceitos jurídicos indeterminados ou de normas gerais em branco, presentes em leis (normas primárias), os quais devem ser preenchidos por entes da Administração. [...]

IV – Os *regulamentos contingentes*, largamente utilizados em matéria fiscal, são bem aceitos pela doutrina, eis que, verdadeiramente, não constituem realmente formas de flexibilização do princípio da legalidade, porquanto não normas novas nos ordenamentos jurídicos. (DANTAS, 2013, p. 125-6)

Ressalta-se que a Constituição Federal, em seu art. 84, inciso IV, outorga competência ao Poder Executivo para expedir decretos e regulamentos para a fiel execução das leis, legitimando, com restrições, a inserção dessas regras no sistema jurídico.

Celso Antônio Bandeira de Mello conceitua o regulamento:

(...) ato geral e (de regra) abstrato, de competência privativa do Chefe do Poder Executivo, expedido com a estrita finalidade de produzir as disposições operacionais uniformizadoras necessárias à execução da lei cuja aplicação demande a atuação da administração pública. (MELLO, 2009, p. 339)

Especificamente na seara tributária, Roque Antônio Carrazza, citado por Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 90), conceitua o decreto como “ato normativo, unilateral, inerente à função administrativa que, especificando os mandamentos de uma lei não autoaplicável, cria normas jurídicas gerais”.

Embora procedimentalmente legitimados, visto que emanados de autoridade competente, o sistema jurídico deve controlar, ainda, o conteúdo dos atos normativos, sob pena de se caracterizar o desvio de finalidade.

Sobre o poder regulamentar, seu cabimento e seus efeitos em relação à norma jurídica tributária, ensina Leandro Paulsen:

É certo que os regulamentos são para fiel execução da lei. Mas a amplitude do seu conteúdo é variável. Não basta, pois, fazer-se a distinção entre os regulamentos *praeter legem*, vedados no Direito brasileiro, e os regulamentos *intra legem*, em geral admitidos. Não nos parece adequado entender que no Direito Tributário, assim como nos demais ramos, sempre se viabilizam os regulamentos *intra legem*, desde que não ofendam a lei, sem se perquirir sobre se isso implica colocar ou não nas mãos do Executivo não apenas esclarecer ou especificar e operacionalizar a sua aplicação, mas também eventual juízo de valor que implique, em verdade, integrar a norma tributária impositiva, alterando o conteúdo da obrigação tributária. (PAULSEN, 2006, p. 105)

A análise do conteúdo dos atos normativos do Poder Executivo, cabe, em última análise, ao Poder Judiciário, principalmente ao Supremo Tribunal Federal, que desempenha o papel de intérprete final da Constituição.

Importa ressaltar que o Supremo Tribunal Federal, ao analisar o Recurso Extraordinário nº 343.446-SC, sobre a contribuição ao Seguro de Acidentes do Trabalho – SAT, admitiu a delegação para o regulamento da complementação dos conceitos de atividade preponderante e grau de risco. Sobre o julgado, escreve Reinaldo Pizzolio:

A afirmação do Ministro Relator de que as mencionadas Leis “definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida” parece sugerir que o princípio constitucional da legalidade não seria de *legalidade estrita*, como afirma a doutrina em uníssono, mas de *legalidade suficiente*, uma vez que, embora não estabeleçam todos os elementos da regra matriz de incidência, as leis preveem alguns elementos de modo satisfatório e deixa outros a cargo do regulamento, sem que com isso o aludido princípio seja violado. (PIZZOLIO, 2006, p. 299)

A mitigação da legalidade chega ao ponto de se permitir ao Poder Executivo, em explícito desacordo com o comando contido no art. 97 do Código Tributário Nacional, a definição do aspecto material da norma jurídica tributária. A interpretação destoa do texto legal, nesse caso bastante claro e detalhado, já amplamente estudado pela doutrina e jurisprudência. A legalidade tributária é conceito determinado, como afirma Derzi:



O princípio da legalidade, em matéria tributária, *verbi gratia*, converteu-se em conceito determinado. O Código Tributário Nacional nomeia suas características, características essas já amplamente deduzidas da doutrina e da jurisprudência. A delimitação do campo conceitual objetivo do princípio foi feita, não por via tipológica, mas pela determinação de um conceito abstrato. Observe-se que suas notas são irrenunciáveis, formando uma estrutura não flexível. (DERZI, 2007, p. 106)

O julgado acima referido é expressão extrema do desprestígio com que, hoje, se trata a legalidade e, via de consequência, a proteção da autopoiese do sistema jurídico. Tem sido admitido que o Poder Executivo se utilize de atos normativos sem qualquer critério, sem delegação da lei ou qualquer motivo que o justifique.

A Constituição, como instrumento de acoplamento estrutural entre o sistema político e o jurídico, precisa ser concretizada, sob pena de se perder o sistema de freios e contrapesos, e, conseqüentemente, a democracia.

## **7 DA CONSTITUIÇÃO SIMBÓLICA**

O sistema jurídico brasileiro, como demonstrado, peca por não concretizar as normas constitucionais destinadas ao seu fechamento. A abertura do sistema jurídico à influência do ambiente é cada vez mais evidente, sem que haja uma resposta efetiva dos mecanismos de controle constituídos.

Observa-se que o sistema jurídico deixa de controlar o *input* de normas emanadas do Poder Executivo. A Administração se utiliza de medidas provisórias, sem observar o requisito da relevância e urgência, obtendo vigência imediata; lança mão de atos normativos sem delegação legal, muitas vezes limitando direitos dos contribuintes e obtendo, via interpretação, majoração de tributos. Não há qualquer repressão por parte dos demais poderes ou, nas raras hipóteses em que ocorre, se torna ineficaz pela demora.

Marcelo Neves (2013, p. 43), ao tratar da concretização normativa, distingue a eficácia no sentido jurídico e no sentido sociológico. No primeiro, cuida da possibilidade jurídica de aplicação da norma, ou seja, se aquela determinada norma tem possibilidade jurídica de aplicação, exigibilidade e executoriedade.

Não se pode dizer que não há no ordenamento jurídico mecanismos que impeçam o abuso normativo da Administração. Há órgãos competentes no âmbito do próprio Executivo, do Legislativo e, principalmente, do Judiciário. O que ocorre é a falta de concretização dessas competências.

No sentido sociológico ou empírico, a concretização diz respeito à conformidade das condutas dos destinatários da norma. Nesse caso, pode-se concluir pela sua ineficácia. Não há, em relação à norma, observância, no sentido de cumprimento espontâneo pela Administração, ou mesmo imposição, como reação do sistema jurídico com aplicação de sanção.

A inexistência de observância ou de imposição, acarreta a ineficácia do texto constitucional. O bloqueio político do sistema jurídico é exposto por Neves:

No caso da constitucionalização simbólica, a politização desdiferenciante do sistema jurídico não resulta do conteúdo dos próprios dispositivos constitucionais. Ao contrário, o texto constitucional proclama um modelo político-jurídico no qual estaria assegurada a autonomia operacional do direito. Mas do sentido em que se orientam a atividade constituinte e a concretização do texto constitucional resulta o bloqueio político da reprodução operacionalmente autônoma do sistema jurídico. (NEVES, 2013, p. 149)

A Constituição de 1988 é caracterizada por Neves (2013, p. 105) como nominalista, conceituada como aquelas que, “apesar de limitarem o controle e a dominação política, não teriam ressonância no processo real de poder, inexistindo suficiente concretização constitucional”. Aponta que o texto constitucional permanece relevante, faltando-lhe os pressupostos sociais para a realização de seu conteúdo normativo.

Neves se refere diretamente ao abuso normativo do Poder Executivo, em prejuízo do fechamento do sistema jurídico:

Quanto à constitucionalidade, as dificuldades não se referem apenas à incompatibilidade de certos atos normativos dos órgãos superiores do Estado com dispositivos constitucionais, como, p. ex., no caso do uso abusivo das medidas provisórias pelo Chefe do Executivo; o problema não se restringe à “constitucionalidade do direito”, mas reside antes na “juridicidade da Constituição”, ou seja, na (escassa) normatividade jurídica do texto constitucional. A insuficiência de legalidade (auto-referência elementar) e

constitucionalidade (reflexividade) é condicionada e condiciona, por fim, a reflexão jurídico-conceitualmente inadequada do sistema constitucional; diante da “realidade constitucional desjuridificante”, não é possível que se desenvolva uma dogmática jurídico-constitucional capaz de definir eficientemente as “condições do juridicamente possível” e, pois, de atuar satisfatoriamente como “controle de consistência” da prática decisória constitucional. (NEVES, 2013, p. 185)

Verifica-se, portanto, na Constituição brasileira uma hipertrofia do texto em detrimento da sua escassa concretização. As garantias dos contribuintes presentes no sistema constitucional tributário, devido à falta de concretização, servem tão somente como álibi para a imposição da vontade da Administração.

Frise-se que, como restou demonstrado no caso da mitigação do princípio da legalidade, não se trata de simples divergência interpretativa. A legalidade está claramente delimitada no ordenamento, bem como na doutrina e jurisprudência. Trata-se de substituição deliberada do alcance do conceito. Neves trata da produção de sentido estranha ao texto:

Definida a interpretação “como a substituição de uma expressão da regra por outra,” pode-se afirmar que, do ponto de vista da heterovalidação na esfera pública pluralista, uma interpretação é incorreta quando a sua “estranheza” impede que se possa compreendê-la como expressão de uma regra do jogo extraível do respectivo texto constitucional ou legal. Com mais rigor, cabe falar de produção de sentido “estranho ao texto”. (NEVES, 2006, p. 210)

A Administração, mesmo após reiteradas decisões judiciais desfavoráveis com efeito *inter partes*, *output* do sistema jurídico, mantém atos normativos contrários à interpretação consolidada, vinculando todos os lançamentos que serão realizados e garantindo a arrecadação em patamares superiores ao determinado por lei. O mesmo ocorre com interpretações consolidadas em decisões consolidadas nos órgãos de julgamento administrativo, que não têm acatadas voluntariamente suas prescrições.

As decisões com efeito *erga omnes* não podem ser tidas como eficazes, visto que não são proferidas a tempo de evitar o prejuízo dos contribuintes.

A necessidade de se obter ordem judicial individual, bem como a postura da Administração de não observar a lei, tem por resultado o aumento da litigiosidade e da insegurança jurídica.

## 8. CONCLUSÃO

Como restou demonstrado, o Poder Executivo extrapola suas funções ao inserir indevidamente no ordenamento atos normativos em matéria tributária. Essa interferência ocorre a despeito das regras de competência, contando com a conivência do Poder Legislativo e, principalmente, do Poder Judiciário, a quem caberia expurgar tais atos do sistema jurídico, necessariamente autopoietico.

A interferência desjuridificante do sistema político faz do Estado Democrático de Direito brasileiro simples discurso retórico do governo, que se utiliza do texto constitucional e das instituições como álibi perante a sociedade.

O controle da inserção dos atos normativos se torna indispensável, especialmente, diante do princípio da legalidade, em relação ao qual não restam dúvidas sobre sua abrangência, detalhada no art. 97 do Código Tributário Nacional.

Não se verifica, entretanto, na sociedade atual, como estabelecida, qualquer óbice à vontade política. O sistema jurídico se torna alopoiético, tanto cognitivamente quanto operacionalmente.

A inoperância dos controles constitucionais, vem minar a Constituição enquanto mecanismo de acoplamento estrutural entre o sistema jurídico e o sistema político. A falta de concretização do texto constitucional, como se tem observado, leva à descrença da sociedade em relação ao Estado e a resistência na observância do direito.

Na metáfora utilizada por Marcelo Neves, no sistema tributário, verifica-se a subjugação de Têmis por Leviatã.

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_, **Teoria dos Princípios**. São Paulo: Malheiros, 2014.

BRASIL. União Federal. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. In <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)> Acesso em 21 jan. 2015.

BRASIL. União Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. In <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao\\_Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao_Compilado.htm)> Acesso em 21 jan. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

DANTAS, Rodrigo Numeriano Dubourq. **Competência Regulamentar da Administração Tributária, Legalidade e Segurança Jurídica**. In Revista Dialética de Direito Tributário, vol. 217, São Paulo, outubro, 2013.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

\_\_\_\_\_, **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

\_\_\_\_\_. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2009.

NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã: Uma relação difícil**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

\_\_\_\_\_, **A Constitucionalização Simbólica**. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

PAULSEN, Leandro. **Segurança Jurídica, Certeza do Direito e Tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PIZZOLIO, Reinaldo. **Competência Tributária e Conceitos Constitucionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.