

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO**

ADÃO SERGIO DO NASCIMENTO CASSIANO

**TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS: LIMITES DO PODER
REGULAMENTAR**

Porto Alegre,

2012

ADÃO SERGIO DO NASCIMENTO CASSIANO

**TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS: LIMITES DO PODER
REGULAMENTAR**

Tese apresentada ao programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do grau de Doutor em Direito.

Orientador: Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Júnior

Porto Alegre

2012

A minha esposa, Dorilda, companheira incansável de todas as horas, pelo carinho e compreensão incondicionais.

Aos meus filhos e noras, por todo o apoio.

A minha netinha Rafaela, prova maior do amor e da renovação do ciclo da vida.

Ao meu Orientador, Prof. Dr. José Alcebíades, pela paciência e pelo incentivo que tornaram possível esta minha empreitada.

Aos meus falecidos pais, Jofre e Iracema, pelo exemplo de vida.

AGRADECIMENTOS

Ao Curso de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul e a todos os Professores e Servidores, pelo carinho, pela colaboração atenciosa e pelo constante incentivo.

Aos colegas Professores e Servidores do Departamento de Direito Econômico e do Trabalho e aos meus alunos e amigos, pelo incentivo e apoio.

RESUMO

O presente estudo tem por objeto o exame do poder regulamentar tributário e dos seus limites. Nesse sentido, objetiva-se a possibilidade de descoberta e formulação de uma norma jurídica do poder regulamentar tributário. A partir das noções de sistema jurídico e de norma jurídica, em particular de norma jurídica tributária, e das concepções de obrigação tributária principal e de obrigação tributária acessória, a análise avança tendo em conta a perspectiva das relações que decorrem do exercício do poder regulamentar nas suas implicações com a tributação, visualizada no seu aspecto de exercício do poder de tributar, o qual é traduzido na competência constitucional tributária. Em razão de que, tanto a tributação quanto o poder regulamentar, podem representar interferências na esfera de direitos individuais, especialmente no que respeita aos direitos de liberdade e patrimoniais, faz-se impositivo o exame das relações do poder regulamentar em conexão com o poder de tributar e com os direitos fundamentais, temática que exige a análise do tema da separação dos Poderes e da competência para o exercício do poder de legislar, entendido como possibilidade de inovação primária e originária da ordem jurídica no sentido de criar, modificar e extinguir direitos e deveres. Nesse contexto, são analisadas as disposições normativas, especialmente as de nível constitucional, que dão contorno ao poder de legislar e ao poder regulamentar tributário, examinando-se a questão da vinculação e da discricionariedade. Por fim, conectando-se essa análise com o estudo da norma jurídica e com o exame da obrigação tributária, especialmente da obrigação tributária acessória, busca-se descobrir e formular a norma jurídica do poder regulamentar tributário, com a finalidade de delinear os limites do poder regulamentar tributário no Brasil.

Palavras-chaves: sistema jurídico, norma jurídica, tributação, direitos fundamentais, poder de legislar, poder regulamentar tributário, poder tributário, competência tributária, obrigação principal, obrigação acessória, regulamento tributário, vinculação, discricionariedade.

RIASSUNTO

Il presente studio ha come scopo l'esame del potere regolamentare tributario e i suoi limiti. In questo senso, l'obiettivo è la possibilità della scoperta e la formulazione di una norma giuridica del potere regolamentare tributario. Dalle nozioni di sistema giuridico e di norma giuridica, particolarmente della norma giuridica tributaria, e dei concetti di obbligazione tributaria principale e di obbligazione tributaria accessoria, l'analisi avanza prendendo in considerazione la prospettiva delle relazioni che avvengono dall'esercizio del potere regolamentare nei suoi vincoli con la tributazione, vista nel suo aspetto di esercizio del potere di tributare, cui la traduzione sarebbe la competenza costituzionale tributaria. Perciò, sia la tributazione, sia il potere di regolamentare, possono presentare interferenze nell'ambito dei diritti individuali, in particolar modo rispetto i diritti di libertà e i patrimoniali. L'esame delle relazioni del potere di regolamentare collegato col potere di tributare, e con i diritti fondamentali, è importante, poichè tematica che impegna l'analisi sul tema della separazione dei Poteri, e della competenza per l'esercizio del potere di fare leggi, inteso come possibilità di innovazione primaria e originaria dell'ordinamento giuridico nel senso di creare, cambiare, e estinguere diritti e doveri. In questo contesto, sono osservate le disposizioni normative e, in modo speciale, quelle di livello costituzionale, che fanno contorno ai potere di legiferare, e il potere regolamentare tributario, esaminando la questione della vincolazione e del potere discrezionale. Finalmente, collegandosi questa analisi con lo studio della norma giuridica, e con l'esame della obbligazione tributaria accessoria, ricercasi scoprire e formulare la norma giuridica del potere regolamentare tributario con la finalità di delineare i limiti del potere regolamentare tributario in Brasile.

Parole chiavi: sistema giuridico, norma giuridica, tributazione, diritti fondamentali, potere di legiferare, potere regolamentare tributario, potere tributario, competenza tributaria, obbligazione principale, obbligazione accessoria, regolamento tributario, vincolazione, discrezionalità.

ABSTRACT

The purpose of this study is the examination of Power tax regulatory and its boundaries. In that meaning it objectifies the possibility of discovery and wording of a rule of law of Power tax regulatory. Starting from the notions of Law and rule of Law, notably of standard legal tax and the conceptions of main obligation tributary and accessory obligation tributary, the analysis progresses taking into account the prospects of relations arising from the exercise of regulatory Power in their taxation implications, viewed in its aspect of exercise of taxing Power, which is translated into constitutional competence tax. That is because both, taxation and regulatory Power may represent interference in the sphere of individual rights, especially with regard to the rights of liberty and property, so it is authoritative the examination of Power relations regulatory in connection with the Power to tax and with the fundamental rights, an issue that requires the thematic analysis of the separation of Powers and the competence to exercise the Power to legislate, understood as the possibility of primary and original innovation of Laws, in order to create, modify and extinguish rights and duties. In that context, regulatory provisions are analyzed, especially the regulations on constitutional level, contour giving the Power to legislate and to tax regulatory, examining the issue of binding and discretion. Finally, connecting this analysis with the study of a rule of Law and on consideration of tax obligation, especially of tax liability accessory, it seeks to discover and formulate the rule of Law of regulatory tax Power, in order to delineate the boundaries of regulatory Power of taxation in Brazil.

Keywords: legal system, rule of Law, taxation, fundamental rights, Power to legislate, Power tax regulatory, Power to tax, taxing jurisdiction, main obligation, accessory obligation, tax regulation, binding, discretion.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Diagrama da Estrutura da Norma Jurídica	110
Figura 2: Diagrama da Estrutura da Fenomenologia da Incidência e da Subsunção Qualificada	111
Figura 3: Quadro Comparativo Não-exaustivo do Deslocamento do Poder de Legislar, da Delegação Legislativa e do Poder Regulamentar	186

ABREVIATURAS

Caput – cabeça de um artigo de texto normativo

CFRB – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

ICMS – Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações

IE – Imposto de Exportação

II – Imposto de Importação

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

LC – Lei Complementar

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

v. g. – *verbi gratia*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
CAPÍTULO I	17
1 O DIREITO, O SISTEMA JURÍDICO E A NORMA JURÍDICA	17
1.1 SISTEMA JURÍDICO.....	17
1.2 TEMAS PRELIMINARES	29
1.2.1 A Linguagem jurídica, conceitos indeterminados, argumentação jurídica e interpretação e aplicação do Direito	29
1.2.2 Noção Preliminar de Norma Jurídica	48
1.3 SISTEMA JURÍDICO – ELEMENTOS ESTRUTURAIS	61
1.3.1 Os Textos Normativos	64
1.3.2 O Costume	69
1.3.3 A Jurisprudência	71
1.3.4 Os Negócios Jurídicos	75
1.3.5 Os Princípios Jurídicos	77
1.4 A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	93
1.4.1 Estrutura da Norma Jurídica Tributária	103
1.4.2 Estrutura da Norma Tributária e Fenomenologia da Incidência	108
CAPÍTULO II	112
2 PODER CONSTITUINTE E CONSTITUIÇÃO	112
2.1 PODER DE TRIBUTAR E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	117
2.2.1 Obrigação Tributária Principal	122
2.2.2 Obrigação Tributária Acessória	124
CAPÍTULO III	129
3 TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS	129
3.1 AS RESTRIÇÕES DE DIREITOS FUNDAMENTAIS	140
3.2 INOVAÇÃO DA ORDEM JURÍDICA.....	144
3.3 AS RESERVAS LEGAIS TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL	147

3.4	PODER DE LEGISLAR E SEPARAÇÃO DE PODERES.....	156
3.4.1	Separação de Poderes e Inovação da Ordem Jurídica	157
3.4.2	Separação dos Poderes e Direitos Fundamentais	160
3.5	SEPARAÇÃO DE PODERES E ATRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA.....	162
3.6	PODER DE LEGISLAR NO BRASIL.....	171
CAPÍTULO IV	188
4	PODER REGULAMENTAR	188
4.1	ATIVIDADE VINCULADA E DISCRICIONÁRIA	197
4.2	AS ESPÉCIES DE REGULAMENTO	213
4.3	REGULAMENTO AUTÔNOMO, DISCRICIONARIEDADE E VINCULAÇÃO.....	217
4.4	OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E REGULAMENTO TRIBUTÁRIO	220
4.5	ENTENDIMENTOS CONTRÁRIOS AO SUSTENTADO NESTE ESTUDO	229
4.5.1	A Tese da Função Normativa como Gênero	229
4.5.2	A Tese da Legalidade Relativa.....	238
5	CONCLUSÕES	254
REFERÊNCIAS	264

INTRODUÇÃO

O problema dos limites do poder regulamentar tributário é controverso e objeto de sérias discussões na doutrina e na jurisprudência, o que demonstra a necessidade e a relevância deste estudo, em particular porque há entendimentos de que a legalidade prevista nos arts. 5º, inciso II, e 150, inciso I, da CRFB, seria uma legalidade relativa, que abriria espaços para que se estabelecessem obrigações tributárias, especialmente as de fazer, não fazer ou tolerar, por meio de regulamento tributário.

Em razão disso, a presente tese busca demonstrar e circunscrever esses limites, a partir do direito geral de liberdade, das reservas legais constitucionais e das chamadas restrições de direitos fundamentais, temas que estão diretamente ligados às noções de poder de legislar e de poder regulamentar tributário.

Ambos os poderes referidos, por sua vez, são decorrência do princípio da separação dos Poderes, que abrange a questão das competências dos chamados órgãos da soberania, daí decorrendo a imprescindibilidade de se examinar a questão do poder constituinte, que cria e atribui competência aos três Poderes; de analisar o poder de tributar, que envolve a competência tributária, o poder de legislar e o poder regulamentar tributário, para a final saber-se em que medida esses temas são condicionantes dos limites do poder regulamentar tributário.

A tributação é visualizada como atividade típica de Estado, com o objetivo de arrecadação de recursos financeiros por meio da fórmula compulsória do tributo, tratando-se, nesse sentido, de interferência estatal na esfera de direitos fundamentais das pessoas.

Além disso, a atividade tributária serve à realização de políticas públicas por meio de efeitos da imposição extrafiscal e pela distribuição correta do gasto público. Este aspecto, entretanto, não será tratado no presente estudo por se tratar de tema que foge ao âmbito da matéria pertinente aos limites do poder regulamentar no âmbito da atividade de imposição tributária.

A par das disposições constitucionais e infraconstitucionais concernentes ao âmbito material da tributação, existem ainda disposições normativas tributárias sancionatórias e disposições normativas instrumentais, que objetivam não só a efetividade da arrecadação e punição de infratores tributários, mas também a transparência da atividade econômica com o objetivo de informar ao Poder Tributante sobre as atividades econômicas dos contribuintes, inclusive no que diz respeito a requisitos para a fruição de favores e benefícios fiscais.

No Brasil, é especialmente esse o campo em que se dá a atuação do poder regulamentar tributário.

O descumprimento da norma tributária e da norma tributária instrumental enseja a incidência de normas tributárias sancionatórias, que acarretam aplicação de penalidades traduzidas em multas pecuniárias. O objetivo das normas instrumentais e das normas sancionatórias é garantir tanto o recebimento dos recursos como a correta fruição de favores e benefícios fiscais.

Nessa perspectiva, a atividade tributária, de uma maneira geral, atinge as liberdades individuais e patrimoniais básicas das pessoas, daí a sua relevância – a ponto de ser elevada ao nível constitucional – decorrendo desse contexto a específica conexão com a temática dos direitos fundamentais, particularmente com aqueles relacionados com a imposição de deveres jurídicos e respectivas penalidades tributárias pelo seu descumprimento.

Nessa perspectiva, sobressai a relevância da investigação dos limites do poder regulamentar tributário da Administração, especialmente no que respeita a suas implicações do ponto de vista do exercício do poder de tributar no âmbito do Estado Democrático de Direito, diante de princípios como o da tripartição de Poderes, da legalidade, da tipicidade tributária e da segurança jurídica, tudo em conexão com os direitos fundamentais relacionados com a tributação, inclusive o direito geral de liberdade.

Em presença desse quadro, intenta-se demonstrar a função do poder regulamentar na composição da fórmula compulsória tributária, a qual pode ser traduzida na categoria jurídica chamada de norma jurídica tributária, que, por sua vez, pode ser entendida como uma espécie de unidade última do sistema jurídico, em

particular, do sistema tributário. Para avançar nessa linha de estudo, mostra-se imprescindível a investigação e apresentação dos caminhos a serem percorridos para se chegar a essa unidade última do sistema, com vistas a buscar os limites do poder regulamentar tributário nesse processo.

Em tais circunstâncias, impõe-se ao investigador a demonstração do processo jurídico de edificação estrutural da norma tributária – tanto da norma relativa à chamada obrigação principal, quanto da norma que trata da denominada obrigação acessória –, no qual está reservada uma missão ao poder regulamentar tributário. Esse processo revela que a categoria jurídica ‘norma tributária’ resulta de descoberta, composição e formulação, lógica e axiológica, pela atividade do intérprete e aplicador, a partir do sistema jurídico, sendo que essa atividade não pode ser desligada da realidade concreta do ordenamento jurídico e da realidade concreta da vida, na medida em que interpretação e aplicação do Direito são partes de um mesmo todo.

E tal processo passa por constatar e compreender o ordenamento jurídico como sistema jurídico. O ordenamento jurídico como fato bruto é caótico, repleto de contradições e inconsistências, possuindo disposições que contradizem umas às outras, disposições legais que contrariam a Constituição, disposições regulamentares que contrariam disposições legais, e assim por diante. Não raro é o caso em que o intérprete e aplicador defronta-se com o problema de saber se uma determinada disposição está em vigor ou se foi revogada, especialmente tratando-se da chamada revogação tácita.

O ordenamento jurídico convola-se em sistema jurídico mediante a atuação do intérprete que, a partir das fontes e elementos que compõem o ordenamento, descobre e compõe o sistema como um complexo coerente, uno e aberto cognitivamente. O sistema, assim, é resultado da obra e do labor do intérprete e aplicador, que toma, do ordenamento jurídico caótico, elementos jurídicos como fatos brutos, os quais são lapidados e sistematizados com olhos postos na vida real.

A partir do ordenamento jurídico e do sistema é que a norma jurídica é descoberta, composta e formulada pelo intérprete e aplicador.

E é no centro dessa descoberta e formulação jurídica, de determinação do sistema jurídico e da norma tributária, que se analisa o poder regulamentar tributário e

as possíveis conexões com os direitos fundamentais. Essa descoberta e formulação, portanto, dá-se no âmbito do sistema jurídico levando em conta também o processo de descoberta e formulação da própria norma jurídica tributária do poder regulamentar.

Assim, objetiva-se mostrar o papel do regulamento tributário na formulação da norma tributária, mediante a formulação de uma norma tributária do poder regulamentar, sempre tendo em conta os limites de tal poder.

No campo de ação que parte do sistema jurídico percebido pelo intérprete e aplicador, abrangente, particularmente, da formulação da norma jurídica tributária do poder regulamentar, é que se investigam os limites do regulamento tributário na composição da norma jurídica tributária, seja aquela que estabelece a chamada obrigação tributária principal, seja aquela que estabelece a chamada obrigação tributária acessória.

Esse estudo envolve as relações e implicações com os princípios jurídicos pertinentes e com os direitos fundamentais, objetivando especificamente explicitar o papel deles na composição da norma tributária, como condicionantes e limitantes do poder regulamentar tributário.

Almeja-se precipuamente demonstrar os limites e as possibilidades do chamado regulamento tributário no âmbito da norma tributária, levando em conta os direitos fundamentais relacionados, em particular o direito geral de liberdade, em face da atividade impositiva de tributação pelo Estado.

Para tanto, o estudo principia com o capítulo I em que serão abordados aspectos gerais de temas como sistema jurídico, linguagem jurídica, conceitos indeterminados, tipo e conceito, argumentação jurídica e interpretação e aplicação do Direito, cuja análise permite uma pré-compreensão em relação aos temas que serão desenvolvidos em seguimento.

Ainda no capítulo I, dentro da perspectiva de pré-compreensão, aborda-se uma noção preliminar de norma jurídica, o espaço de descoberta e formulação da norma e os elementos que, na perspectiva do estudo, compõem o sistema jurídico.

Encerra-se o capítulo I com o estudo da norma tributária, sua estrutura e a fenomenologia da incidência.

O capítulo II trata do poder constituinte e suas relações com o poder de tributar e a competência tributária, conectando esses temas com a temática da norma tributária e as obrigações tributárias dela decorrentes.

O capítulo III cuida da tributação e dos direitos fundamentais, relacionando esses temas com as restrições de direitos fundamentais e com a inovação da ordem jurídica tendo em vista o contexto concreto da separação dos Poderes no Brasil, temas que são conexos e condicionantes do poder de legislar na realidade constitucional brasileira.

O capítulo IV analisa o poder regulamentar em conexão com a temática da vinculação e da discricionariedade, examinando as espécies de regulamento e as relações com as obrigações tributárias, objetivando esclarecer os limites do poder regulamentar. Por fim, são analisadas decisões selecionadas do STF, relativas aos conceitos jurídicos e, em particular, sobre os limites do poder regulamentar tributário.

Por fim, são expostas as conclusões a que o estudo permitiu que se chegasse.

CAPÍTULO I

1 O DIREITO, O SISTEMA JURÍDICO E A NORMA JURÍDICA

A exposição das temáticas a serem examinadas no âmbito deste estudo, que encaminham e orientam a análise na direção da determinação do papel e dos limites do poder regulamentar tributário, exigem uma elucidação prévia que envolve as noções de Direito, de sistema jurídico e de norma jurídica, de modo que se possa perceber as relações e implicações dessas realidades na consecução dos objetivos do presente estudo, especialmente as relações da tributação, como imposição regrada do Estado sobre os súditos, os direitos fundamentais e o exercício do poder regulamentar tributário.

A partir dessas noções, como pressupostos do desenvolvimento do estudo, orientar-se-á a derivação de outras análises mais específicas, que objetivam suportar e culminar com as conclusões a que se pode chegar, no respeitante aos limites e possibilidades do exercício do poder regulamentar tributário no Brasil.

1.1 SISTEMA JURÍDICO

A temática do sistema jurídico é relevante para este estudo porque a partir dela se chega à noção de norma tributária, da qual decorre a obrigação tributária, campo específico em que há necessidade verificar os limites do poder regulamentar na sua conexão com os direitos fundamentais, em especial o direito geral de liberdade, que pode ser afetado pelo exercício do poder regulamentar, em particular, no que atina com a questão da instituição de obrigações de fazer, não fazer ou tolerar.

O termo sistema, como adverte FERRAZ JÚNIOR¹, é polissêmico e pode tornar equívoco o estudo se não for desde logo esclarecido.

O mesmo autor, em outra obra, assim escreve sobre a noção de sistema:

Entendemos por *sistema* um conjunto de objetos e seus atributos (repertório do sistema), mais as relações entre eles, conforme certas regras (estrutura do sistema). Os objetos são os componentes do sistema, especificados pelos seus atributos, e as relações dão o sentido de coesão ao sistema.²

Como acentua CANARIS,

O sistema deixa-se, assim, definir como ordem axiológica ou teleológica de princípios gerais de Direito, na qual o elemento de adequação valorativa se dirige mais à característica de ordem teleológica e o de unidade interna à característica dos princípios gerais.³

O mesmo autor ainda esclarece que o sistema possui duas características principais, que são a ordenação e a unidade. A ordenação exprime um estado de coisas intrínseco e racionalmente apreensível, baseado na realidade, e a unidade evita a dispersão de singularidades desconexas e reconduz a princípios fundamentais, sendo que ambas, ordenação e unidade são indispensáveis como fundamento do sistema.⁴ A exigência de ordem decorre do postulado da justiça, de tratar os iguais de modo igual e os diferentes de forma diferente na medida da diferença, por isso tanto o legislador quanto o juiz devem proceder com adequação racional valorativa decorrente do princípio da igualdade.⁵

¹ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Conceito de Sistema no Direito**: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1976, p. 8, acentua: “Há no próprio termo sistema uma pluralidade de sentidos que torna a investigação equívoca, se não for esclarecida de antemão.”

² FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio **Teoria da Norma Jurídica**: ensaio de programática da comunicação normativa. 4.ed., 5ª tir. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 140.

³ CANARIS, Claus-Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, pp. 77/78.

⁴ Ibid. pp. 12/13.

⁵ Ibid. pp. 18/19. Em outra passagem da mesma obra, nas pp. 86/87, o autor assim esclarece: “Segue-se à proposta aqui feita, a tentativa de entender o sistema como ordem de valores. Também isso seria, evidentemente possível; em última análise, cada Ordem Jurídica se baseia em alguns valores superiores, cuja protecção ela serve. Mas ao mesmo tempo boas razões depõem, também, contra ela. Na verdade, a passagem do valor para o princípio é extraordinariamente fluida; poder-se-ia dizer, quando se quisesse introduzir uma diferenciação de algum modo praticável, que o princípio está já num grau de concretização maior do que o valor: *ao contrário deste, ele já compreende a bipartição,*

A expressão “sistema jurídico” será aqui tomada em sentido amplo, para abranger não só a noção de ordenamento normativo⁶ da conduta humana, mas também para apanhar a acepção de conjunto de disposições normativas ordenado, sistemático, não caótico, uno e coerente, embora aberto.⁷

O sistema jurídico assim visualizado não é fechado. Ao contrário, trata-se de um sistema aberto, no sentido de que se autoproduz e se autocorrige, de forma contínua, por mecanismos próprios, buscando também informações nos demais sistemas, ditos não-jurídicos, como o sistema social como um todo,⁸ à maneira da autopoiese.⁹

característica da proposição de Direito em previsão e consequência jurídica. Assim, por exemplo, por detrás do princípio da autodeterminação negocial, está o valor da liberdade; (...).” (Os destaques são do original).

⁶ A expressão ‘normativo’ é aqui usada no sentido de geral, abstrato, imperativo e vinculativo para os destinatários, apto a permitir a descoberta e formulação de normas jurídicas, imposto pelo poder do Estado mediante formas de coação previstas no próprio ordenamento.

⁷ GUASTINI, Riccardo. Distinguiendo – Estudios de teoría y metateoría del derecho. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999, pp. 351/352. O autor, na nota 1, aludindo a ordenamento ou sistema jurídico e à sinonímia entre ‘direito’ e ‘ordenamento jurídico’ – o que, segundo ele, supõe a tese de que o direito é um ordenamento – refere aos dois sentidos da expressão e, embora refira às características apontadas, não menciona tratar-se de um sistema aberto e não fechado.

⁸ VILANOVA, Lourival. Fundamentos do Estado de Direito. In: Escritos Jurídicos e Filosóficos. São Paulo: Axis Mvndi IBET, 2003, pp. 415/416, demonstra como o Direito se vale do sistema social para a juridicização de interesses humanos, como se vê pela seguinte passagem: “O chamado ‘direito dos juristas’ nutre-se da Ciência do Direito dos juristas e incorpora-se no próprio direito positivo. Sem a provisão da dogmática de um Lafayette, de um Teixeira de Freitas, de um Beviláqua, e outros, o Código Civil seria diferente. Não que o saber teórico dos juristas elabora a matéria social, que vai adquirir significação *subspecie normae*, proceda deles. Provém da circunstância social concreta, do contorno que é uma realidade compacta, resistente, persistente, de ideias e de ideologias, de atitudes e crenças, de conceitos e desconceitos, de juízos e prejuízos, de valores e desvalores. O direito sistematizado é a contraparte racionalizada dos fatos sociais que a consciência coletiva julgou juridicamente necessário, ou oportuno, ou valioso, regrá-los. Nunca o direito, como sistema total, ou como sistemas parciais, produz a matéria social. São os interesses, no sentido mais largo da palavra, são os interesses humanos que explicam as relações de família, as relações patrimoniais, as relações negociais, as relações de trabalho; (...). Sem o ritmo acelerado dos negócios, sem o fenômeno do capitalismo industrial e financeiro, sobrepondo-se ao pré-capitalismo agrário, sem a economia monetária não viriam os títulos abstratos, os contratos de seguro, os contratos coletivos de trabalho. Basta, assim a esmo, a menção, em breves epígrafes, desses aspectos sociais para reinsistir na afirmação de que o direito não faz o conteúdo do mundo inter-humano. Em grande parte, recebe os dados de fato e lhes confere forma normativa, a forma da juridicidade: tipifica o incontavelmente diferente das ações humanas, vincula a tais tipos consequências também típicas, como tipifica o antijurídico que serve de pressuposto às sanções (civis, penais, administrativas e políticas). Com essa esquematização dos fatos, uns diferentes dos outros, consegue o direito orientar a conduta humana, compondo a ordem jurídica, eliminando o caos a que levaria ter-se de fazer uma norma para cada fato, um preceito para cada ação, uma regra para cada conduta.” (O destaque e o itálico são do original).

⁹ CARVALHO, Cristiano. Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação. São Paulo: Ed. Quarter Latin, 2005, p. 122 e segs. O autor, na p. 122 da obra citada, acentua que “...um sistema

O sistema visto nessa perspectiva apresenta relações intra-sistêmicas e inter-sistêmicas.¹⁰

É interessante notar, nessa linha de raciocínio, que o sistema jurídico também tem sido visualizado como rede axiológica hierarquizada de princípios, normas e valores.¹¹

Como fato bruto, entretanto, o Direito compõe-se de atos normativos, editados em diversas épocas temporais, pelas diversas autoridades instituídas e estabelecidas como competentes, nos termos definidos pelo próprio Direito.

Esses atos normativos, assim editados, decorrem dos mais diversos interesses e políticas que são juridicizados, decorrentes do uso de elementos e informações tomadas dos outros sistemas não-jurídicos, especialmente pelo legislador, em diversas oportunidades temporais, e por isso o Direito possui em seu seio não só disposições válidas, mas também disposições inválidas, conflitantes, contraditórias e colidentes.

Desse ponto de vista, da realidade jurídica como fato bruto, o Direito constitui-se como um aglomerado desordenado, incompleto, lacunoso e caótico.

autopoietico é um sistema homeostático que produz a sua própria organização e cuja virtude essencial é conservar a identidade do sistema ao mesmo tempo em que o faz sofrer transformações indispensáveis a sua sobrevivência." Por outro lado, princípio homeostático pode ser assim definido: "Este principio se refiere al continuo equilibrio dinámico que se mantiene desde el nivel molecular hasta el sistémico en todos los seres vivos y que les permitan realizar sus funciones y conservar una estructura pero que además de todo esto nos sugiere una nueva forma de pensar el orden y en consecuencia nuestras vidas" (FERNANDEZ, Oscar. De lo ecológico a lo metacomplejo. Disponível no site: <http://www.bioetica.org/colab17.htm>. Acesso em 08/08/2006).

¹⁰ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 2.ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1989, p. 7. O autor acentua: "O sistema social é um sistema totalizador. Dentro dele, vários subsistemas, em intercorrência causal. O isolamento de um subsistema (o econômico, o político, o religioso, o jurídico – para somente indicar os principais) é temático. Resulta de uma abstração simplificadora, com fins metodológicos e gnoseológicos. Há relações dentro de cada sistema parcial – relações intra-sistêmicas – e relações entre os sistemas parciais, e entre estes e o sistema total – relações inter-sistêmicas."

¹¹ FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. 4.ed., revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 61. O autor assim apresenta o seu conceito de sistema jurídico: "Recapitulando, ter-se-á bem presente, ao longo desta obra, o vitalizante conceito de *sistema jurídico como rede axiológica e hierarquizada topicamente de princípios fundamentais, de normas estritas (ou regras) e de valores jurídicos cuja função é a de, evitando ou superando antinomias em sentido amplo, dar cumprimento aos objetivos justificadores do Estado Democrático, assim como se encontram consubstanciados, expressa ou implicitamente, na Constituição.*" (O destaque em itálico é do original).

Neste último sentido, é cada vez mais frequente a discussão sobre colisões de disposições normativas, algumas delas inclusive qualificadas como princípios de direito.

Mas, tal Direito incoerente, desordenado, contraditório, lacunoso, caótico e repleto de colisões entre disposições normativas, transforma-se no sistema no início referido exatamente pela atividade de sistematização de juristas, autoridades administrativas e juízes:¹² os intérpretes e aplicadores, como serão designados no presente estudo.

A própria Constituição, que se admite como disposição normativa nuclear e de hierarquia suprema, não pode ser entendida como um documento jurídico completo, sem lacunas e naturalmente sistêmico.¹³

A Constituição, por ser disposição normativa nuclear e da mais elevada hierarquia, integra com primazia o sistema jurídico percebido pelo intérprete e

¹² GUASTINI, Riccardo. **Teoria e dogmatica delle fonti**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998, p. 143-144. O autor assim se pronuncia sobre essa temática: “Una quarta questione riguarda la nozione di ordenamento come insieme «sistematico». Talvolta, dicendo (o assumendo) che il diritto sia «ordenamento», (normativo) della condotta in quanto «ordina»: nel duplice senso di *comandare* e di *mettere ordine*. Talaltra, però, dicendo (o assumendo) che il diritto sia ordinamento, s’intende dire che il diritto è cosa essa stessa *ordinata*, sistematica, non caotica, e precisamente: unitaria, tendenzialmente coerente, e (forse anche) tendenzialmente completa. Tuttavia, per quanto largamente diffusa nel pensiero giuridico comune, l’idea che il diritto sia un insieme per sé ordinato – in particolare, un insieme coerente, privo di contraddizioni: insomma, un *sistema* – é ovviamente falsa. All’evidenza, ciascuno degli insiemi di norme di cui fin qui abbiamo ragionato – macro-insiemi e micro-insiemi, insiemi sincronici e insiemi diacronici – se compone di norme emanate (o promulgate) in tempi diversi dalle più diverse autorità normative, perseguiti le più disparate (e confliggenti) politiche del diritto. Ciascuno di questi insiemi è, fatalmente, incoerente, disordinato, caotico. Se e quando un insieme di norme si tramuta, da insieme caotico qual è, in insieme ordinato – o sistema – ciò é frutto delle attività sistematiche dei giuristi e/o dei giudici.” (Os destaques e grifos são do original).

¹³ HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Trad. (da 20ª edição alemã) de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 38-39, assim disserta sobre essa questão: “A Constituição, portanto, não é uma ordem da totalidade da colaboração sócio-territorial e essa atividade não é, de forma alguma, mera ‘execução da Constituição’. Tampouco ela é uma unidade já concluída – lógico-axiomática ou hierárquica de valores – sistemática. Seus elementos, todavia, dependem um do outro e repercutem um sobre o outro e somente o concerto de todos produz o todo da configuração concreta da coletividade pela Constituição. Isso não significa que esse concerto seja livre de tensões e contradições, porém, sim, que a Constituição somente pode ser completamente compreendida e exatamente interpretada se ela for entendida nesse sentido como *unidade* e que o Direito Constitucional está dirigido muito mais para ordenação de conjunto do que para demarcação e exclusão.” (Os destaques entre aspas e em itálico são do original).

aplicador,¹⁴ e somente pela indispensável atividade deste é que pode ser vista em sua unidade, sem lacunas e sem contradições, portanto, de forma sistêmica.

Nesse sentido, de fato bruto, antes da intervenção do intérprete e aplicador, o Direito é percebido como um ordenamento apenas em potência,¹⁵ que pode transformar-se ou ser visto como sistema somente após a atividade do intérprete e aplicador.

A atividade de conhecimento, interpretação e aplicação do direito não é possível sem a participação do ser humano que conhece, interpreta e aplica.

Como refere VILANOVA¹⁶

O jurista, no sentido mais abrangente, é o ponto de interseção da teoria e da prática, da ciência e da experiência: seu conhecimento não é desinteressado: é-o com vistas à aplicabilidade do que é norma, regra, preceito, como quer que se denomine.

Em direção semelhante acentua ALEXY,¹⁷¹⁸- no sentido de que

Assim, como as normas não podem aplicar-se por si mesmas, tampouco pode um sistema jurídico produzir a plenitude e a coerência por si mesmo. Para isso se necessitam pessoas e procedimentos que deem novos conteúdos.

¹⁴ A expressão 'intérprete e aplicador' é utilizada em sentido que abrange tanto o doutrinador ou cientista do Direito, como o funcionário administrativo que aplica o Direito a casos concretos na via administrativa, quanto o juiz que produz as sentenças judiciais que vão formar a jurisprudência, dentro da perspectiva também adotada neste estudo de que a interpretação e a aplicação do Direito constituem um processo unitário.

¹⁵ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 80, acentua: "O conjunto das *disposições (textos, enunciados)* é apenas *ordenamento em potência*, um *conjunto de possibilidades de interpretação*, um *conjunto de normas potenciais*." (Os destaques em itálico são do original).

¹⁶ VILANOVA, Lourival. Fundamentos do Estado de Direito. In: **ESCRITOS JURÍDICOS E FILOSÓFICOS**. São Paulo: Axis Mvndi IBET, 2003, p. 414.

¹⁷ ALEXY, Robert. **La Institucionalización de la Justicia**. Granada: Editorial Comares, 2005, p. 48. Eis o texto citado no original da tradução espanhola: "Así como las normas no pueden aplicarse por sí mismas, tampoco puede un sistema jurídico producir la plenitud y la coherencia por sí mismo. Para ello se necesitan personas e procedimientos que suministren nuevos contenidos."

¹⁸ Id. **Teoría del discurso y derechos humanos**. 1.ed. 4ª reimpresión. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1995, p. 45/46. Nesta outra obra o autor fere o tema nos seguintes termos: "Un modelo en el que la coherencia es el único y además el más alto y decisivo criterio para la rectitud de una interpretación, acaba en la idea del holismo jurídico, según la cual todas las premisas ya están contenidas en el sistema jurídico o se encuentran ocultas y sólo necesitan ser descubiertas. Contra esa idea milita, sin embargo, el hecho de que aquello que en forma eventual se institucionaliza como sistema jurídico es siempre necesariamente incompleto. Así como las reglas no pueden autoaplicarse, tampoco puede un sistema construir por sí mismo completud y coherencia. Para tal fin se requieren personas y procedimientos. Luego el procedimiento exigido es la argumentación jurídica."

Assim, o Direito como fato bruto admite conflitos de disposições, contradições, colisões e lacunas, sendo formado também por elementos brutos que o compõem ou o constituem, como os textos normativos, o costume, a jurisprudência, os negócios jurídicos, os princípios de direito, a doutrina e os valores jurídicos.¹⁹

Todavia, esses conflitos, contradições e colisões não ocorrem no nível do sistema jurídico e nem no nível das normas jurídicas, pois ambos, sistema e normas, como descobertas, composições e formulações do intérprete e aplicador, são planos em que não há lugar para tais colisões e contradições.²⁰

Nos níveis do sistema e das normas, se houver inconsistências, trata-se de insuficiência do intérprete e aplicador.

As normas jurídicas, dentro da noção adotada neste estudo,²¹ decorrem do sistema jurídico descoberto e constatado pelo intérprete e aplicador, e são também por este descobertas, compostas e formuladas a partir do sistema, tendo em conta os elementos que compõem tal sistema, mediante um amplo procedimento de argumentação jurídica que culmina em uma inferência lógica e axiológica.

Na medida em que se afirma que o sistema não contém conflitos ou contradições, releva lembrar que a doutrina tem tratado largamente das chamadas colisões e das distinções entre princípios e regras.

Os limites do objeto deste estudo não permitem digressão sobre esse tema, de modo que a exposição a seguir, cinge-se apenas à questão da diferença entre princípios e regras proposta por alguns autores.

¹⁹ Ver adiante item 1.3 e subitens 1.3.1 a 1.3.7.

²⁰ BÜLOW, Eric. "La Legislación." In: BENDA, Ernest; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang. **Manual de Derecho Constitucional**. 2.ed. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 732, registra com propriedade que "Para el operador jurídico debe estar claro qué regla debe aplicar. Por supuesto, mediante interpretación de las normas en concurrencia se deberá en un primer momento averiguar si existe realmente una contradicción entre las mismas. Siempre que se trate de fuentes nacionales del Derecho habrá que tener en cuenta la relación jerárquica general, federal y temporal."

²¹ Ver adiante subitens 1.2.2 e 1.2.3 e item 1.4 e seus subitens.

Em obra clássica no Direito brasileiro, com edição inclusive internacional, ÁVILA faz a distinção entre princípios e regras elaborando os seguintes conceitos dessas duas figuras:²²

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

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.

Além das regras e princípios o mesmo autor citado refere ainda aos postulados normativos aplicativos e aos postulados hermenêuticos.²³

Para o autor,

Os postulados normativos aplicativos são normas imediatamente metódicas que instituem os critérios de aplicação de outras normas situadas no plano do objeto de aplicação. Assim, qualificam-se como normas sobre a aplicação de outras normas, isto é, como metanormas.²⁴

Assim, os postulados normativos aplicativos seriam fundamentos, pressupostos ou deveres jurídicos que possibilitam o conhecimento do Direito e estruturam a sua aplicação.²⁵

Os postulados hermenêuticos são utilizados para a compreensão interna e abstrata do sistema, servindo para fundar alternativas de aplicação normativa. Como exemplo, são citados o postulado da unidade do ordenamento jurídico, que recomenda ao intérprete a conexão entre parte e todo mediante o emprego das categorias ordem e

²² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, pp. 78/79.

²³ *Ibid.*, p. 133 et seq..

²⁴ *Ibid.*, p. 134.

²⁵ *Id.* Repensando o Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular. In: SARMENTO, Daniel. **Interesses Públicos versus Interesses Privados**: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, pp. 177/178.

unidade, e o postulado da coerência que exige ao intérprete relacionar as normas inferiores com as normas formal e materialmente superiores.²⁶

Os postulados operam diferentemente de princípios e regras, pois não se situam no mesmo nível, já que os princípios e as regras são normas que se constituem no objeto da aplicação e os postulados são normas que orientam a aplicação de outras normas.²⁷

Embora fazendo a distinção entre princípios e regras,²⁸ ALEXY é claro no sentido de que, tanto regras quanto princípios, são considerados razões para normas. Referido autor acentua que os princípios podem ser razões para regras e as regras podem ser razões para regras concretas de dever ser como norma individual de decisão. Entretanto, o mesmo autor remarca que os princípios não são somente razões para regras, mas também podem ser razões para regras concretas de dever ser, isto é, de normas individuais.²⁹

²⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 135-136.

²⁷ Ibid., p. 134.

²⁸ ALEXY, Robert. **El Concepto y la Validez del Derecho**. Barcelona: Gedisa Editorial, 2008, p. 75, faz a distinção entre regras e princípios nos seguintes termos: “Las reglas son normas que, cuando se cumple el tipo de hecho, ordenan una consecuencia jurídica definitiva, es decir, cuando se cumplen determinadas condiciones, ordenan prohíben o permiten algo definitivamente o autorizan definitivamente hacer algo. Por lo tanto, pueden ser llamadas «mandatos definitivos». Su forma de aplicación característica es la subsunción. En cambio, los principios son *mandatos de optimización*. En tanto tales, son normas que ordenan que algo se realice en la mayor medida posible según las posibilidades fácticas y jurídicas. Esto significa que pueden ser realizados en diferente grado y que la medida de su realización depende no solo de las posibilidades fácticas sino también jurídicas. Las posibilidades jurídicas de la realización de un principio están determinadas esencialmente, a mas de por las reglas, por los principios opuestos. Esto último significa que los principios dependen y requieren ponderación. La ponderación es la forma característica de aplicación de los principios.”

²⁹ Id. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. 1ª ed. 3ª reimpresión. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 102/103, na seguinte passagem – longa para expressar com fidelidade a posição do autor – assim se expressa sobre essa questão: “Las reflexiones hasta aquí presentadas muestran que las reglas y los principios son razones de tipo diferente. Los principios son siempre *razones prima facie*; las reglas, a menos que se haya establecido una excepción, *razones definitivas*. Con la caracterización como razones *prima facie* e definitivas, todavía no se ha dicho nada acerca de *para qué* son razones las reglas y los principios. Pueden ser considerados como razones para acciones o razones para normas **y, en tanto razones para normas, como razones para normas universales (abstracto-generales) y/o normas individuales (juicios de deber ser jurídico-concretos)**. Raz ha sostenido la opinión según la cual las normas serían razones para acciones. **En cambio, aquí, las reglas y los principios serán considerados como razones para normas. Sin embargo, el abismo entre ambas concepciones es menos profundo que lo que puede parecer ya que si las reglas e los principios son razones para normas, también son, mediatamente, razones para acciones**. La opinión aquí sostenida responde a la concepción de la jurisprudencia. **En la ciencia del derecho, se formulan aseveraciones acerca de lo que esta ordenado, prohibido y**

Portanto, dir-se-á aqui, que ambos, princípios e regras, dentro de uma concepção argumentativa de interpretação³⁰ e aplicação do Direito, são considerados como argumentos, instrumentos ou fatores normativos que possibilitam ou contribuem

permitido, y el juez decide justamente sobre esto. El concepto semántico de norma corresponde a ello. Al ser vistas las reglas y los principios como razones para normas, la relación de fundamentación queda limitada a cosas de una sola categoría, lo que facilita su manejo, sobre todo su análisis lógico. Uno de los criterios presentados para la distinción entre reglas e principios cualifica los principios como razones para reglas y solo para ellas. Si este criterio fuera correcto, los principios no podrían ser razones inmediatas para juicios concretos de deber ser. A primera vista, parece algo plausible la concepción según la cual los principios son razones para las reglas y las reglas razones para juicios concretos de deber ser (normas individuales). **Sin embargo, si se observan las cosas más de cerca, resulta ser incorrecta. También las reglas pueden ser razones para reglas y los principios pueden ser razones para juicios concretos de deber ser.** Quien acepta como inmovible la norma según la cual no se puede lesionar la autoestima de cada cual, ha aceptado una regla. Esta regla puede ser la razón para otra regla según la cual a nadie debe hablársele de sus fracasos. **Por otra parte, los principios pueden ser razones para decisiones, es decir, para juicios concretos de deber ser.** Así, en la decisión sobre la incapacidad procesal, el principio de la protección de la vida fue una razón para la no admisibilidad de la realización de la audiencia oral. Sin embargo, la caracterización de los principios como razones para reglas indica un punto correcto. Refleja el carácter diferente de reglas y principios como razones para juicios concretos de deber ser. Cuando una regla es una razón para un juicio concreto de deber ser que hay que pronunciar, como es el caso cuando es aplicable y no permite ninguna excepción, entonces es una *razón definitiva*. Si este juicio concreto de deber ser tiene como contenido el que alguien le corresponde un derecho, entonces este derecho es un *derecho definitivo*. Por el contrario, los principios son siempre solo *razones prima facie*. Tomados en sí mismos, establecen solo derechos *prima facie*. Así, en el caso Lebach, la ZDF tenía sólo un derecho *prima facie* a la emisión del programa. Las decisiones sobre derecho presuponen la determinación de derechos definitivos. La vía desde el principio, es decir, del derecho *prima facie*, al derecho definitivo, transcurre, pues, a través de la determinación de una relación de preferencia. Pero, la determinación de una relación de preferencia es, de acuerdo con la ley de colisión, el establecimiento de una regla. Por ello, puede decirse que siempre que un principio es, en última instancia, una razón básica para un juicio concreto de deber ser, este principio es una razón para una regla que representa una razón definitiva para este juicio concreto de deber ser.” (Os grifos em itálico são do original; os destaques em negrito e sublinhado foram acrescentados).

³⁰ A expressão ‘concepção argumentativa da interpretação’ é utilizada por ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica** – Entre a Permanência, Mudança e Realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 169/170. O preclaro autor, a propósito do conceito de segurança jurídica, assim leciona com propriedade: “A esse conceito não-classificatório de segurança jurídica, por sua vez, corresponde uma *concepção argumentativa de interpretação*, baseado no processo por meio do qual se chega a um resultado, no sentido de que cabe ao intérprete, graças a uma atividade dinâmica e intermediária, centrada não apenas em aspectos semânticos, mas também em estruturas argumentativas, reconstruir um conteúdo normativo a partir de núcleos semânticos gerais mínimos. O conteúdo normativo, aferível antecipadamente apenas com relação às alternativas interpretativas possíveis, corresponde um espectro, com o qual a realidade se conforma, em maior ou menor medida. O Direito, nessa acepção, é reconhecido como uma *atividade*, dependente do processo de interpretação e de aplicação. A cada regra correspondem algumas alternativas ou sentidos normativos ($R = A, B \text{ ou } C$), a serem determinados por meio de estruturas argumentativas fornecidas por metanormas de interpretação, como os postulados da proporcionalidade, da coerência e da razoabilidade.”

para descoberta, composição e formação de normas jurídicas, dentro da noção de 'norma' que é adotada no âmbito deste estudo.³¹

Assim, aqui se adota a orientação de que a aplicação dos princípios, como diz ALEXY, depende das possibilidades fáticas e jurídicas, e está determinada pelas regras e pelos princípios opostos, em que se utiliza o postulado normativo aplicativo da ponderação (ÁVILA). Além disso, adota-se a diretriz, também revelada por ALEXY, de que os princípios são razões para regras e regras são razões para regras concretas de dever ser. Nesse contexto, a norma jurídica, na noção aqui adotada, será descoberta e formulada, a partir do sistema jurídico, com suporte nos princípios e nas regras, decorrentes das disposições do ordenamento jurídico, os quais operam no âmbito do processo hermenêutico, respeitoso com o conteúdo dos textos normativos e atencioso com o processo democrático, subsidiado, esse processo hermenêutico, pelo auxílio da teoria da argumentação jurídica e da teoria dos conceitos jurídicos.

Em tal contexto, as chamadas colisões de princípios e de regras – sendo ambos tidos como razões para regras – e sendo, ditas colisões, tidas pela doutrina como colisões operativas ou funcionais,³² segue-se que referidos conflitos são solvidos pelo intérprete e aplicador, no interior do próprio sistema, precisamente no âmbito do espaço hermenêutico de formulação e formação da norma jurídica, por meio dos mecanismos que o sistema oferece, aliados a elementos de concretização da norma, tudo mediante uma teoria da argumentação jurídica e uma teoria dos conceitos jurídicos. Na verdade, referidas colisões de princípios e regras são uma espécie de conflito metodológico³³ que se dá no processo de interpretação, aplicação e concretização da norma em direção à norma de decisão.

³¹ Conforme o exposto adiante nos subitens 1.2.2, 1.4, 1.4.1 e 1.4.2.

³² GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p.176, referindo lições de Luís Prieto SANCHÍS e de Robert ALEXY, assim escreve: "...se alguém sustenta, pelo contrário, que os mesmos enunciados podem às vezes funcionar como regras, às vezes como princípios, mas que a operatividade ou a maneira de funcionar é substancialmente distinta, então a diferença qualitativa entre ambos não tem origem no direito, mas na argumentação ou – na dicção de Alexy – no lado passivo do direito: regras e princípios não aludiriam a duas classes de enunciados normativos, mas a dois tipos de estratégias interpretativas."

³³ MÜLLER, Friedrich. **Métodos de Trabalho do Direito Constitucional**. 3.ed. Trad. de Peter Neumann. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 134.

O sistema jurídico, visualizado na perspectiva aqui aventada, estrutura-se com base em elementos que o compõem,³⁴ os quais, não só formam o sistema, mas também, ao mesmo tempo, contribuem para a descoberta e formulação das normas jurídicas, de modo que o sistema jurídico, nesse sentido, pode ser visualizado também como um conjunto de normas jurídicas.

Os próprios elementos que compõem o sistema constituem-se em fatores normativos que contribuem para a descoberta, formação e composição das normas pelo intérprete e aplicador.

O sistema, portanto, segundo a orientação aqui esposada, é o conjunto de normas jurídicas, entendidas não como enunciados normativos ou disposições decorrentes das fontes do direito simplesmente, mas como significados ou conteúdos de sentido de enunciados normativos ou de disposições decorrentes das fontes do direito, ou de um segmento de tais fontes, ou de uma combinação delas ou, ainda, até mesmo da combinação de fragmentos das fontes.³⁵

³⁴ Ver adiante, subitens 1.3 a 1.3.7.

³⁵ GUASTINI, Riccardo. **Teoria e dogmatica delle fonti**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998, p. 15 e nota de rodapé nº 2. Em outra obra (Le fonti del diritto e l'interpretazione. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1993, pp. 17/18) o mesmo autor citado faz a distinção entre 'disposição' e 'norma', sendo, a primeira, cada enunciado pertencente a uma fonte do direito e, a segunda, não a disposição mesma, mas o seu conteúdo de sentido, o seu significado, que é uma variável dependente da interpretação. Nas palavras do autor: "Prendiamo ad esempio due espressioni ricorrenti nei discorsi dei giuristi e dei giudici: 'interpretazione di norme' e 'applicazione di norme'. Palesamente, il vocabolo 'norma' non ha il medesimo significato nella prima e nella seconda espressione. Allorchè se parla di 'interpretazione de norme', il vocabolo 'norma' designa un enunciato del discorso legislativo (una fonte, o un frammento di fonte), giacchè l'interpretazione è attività che si esercita ovviamente su testi. Per contro, quando si parla di 'applicazione de norme', lo stesso vocabolo 'norma' si riferisce al contenuto di significato di un enunciato legislativo, determinato appunto mediante interpretazione, dal momento che nessun testo normativo può essere applicato se non dopo averlo interpretato. Malgrado l'uso comune non distingua, conviene tracciare una netta linea di demarcazione tra i testi normativi e il loro contenuto di significato, introducendo una terminologia *ad hoc*. (a) Diremo 'disposizione' ogni enunciato appartenente ad una fonte del diritto. (b) Diremo 'norma' (non la disposizione stessa, ma) il suo contenuto de senso, il suo significato, che è una variabile dipendente dell'*interpretazione*. In questo senso, la disposizione costituisce l'oggetto dell'attività interpretativa, la norma il suo risultato. La disposizione è un enunciato del linguaggio delle fonti soggetto ad interpretazione e ancora da interpretare. La norma è piuttosto una disposizione interpretata e, in tal modo, riformulata dal l'interprete: essa è dunque un enunciato del linguaggio degli interpreti." (Os grifos e destaques são do original).

1.2 TEMAS PRELIMINARES

Os confins objetivos e restritos do presente estudo exigem que se delimitem campos de abrangência temática, de modo a serem abordadas apenas as matérias necessárias e indispensáveis como pressupostos para fundamentar o desenvolvimento e as conclusões respectivas, dentro do âmbito estrito da investigação.

Assim, além da noção de sistema jurídico, já delineada sumariamente no item precedente, impõe-se a abordagem, ainda que de forma restrita, de três temas prévios, como pressupostos do desenvolvimento e da compreensão do estudo. Tais temas dizem respeito à linguagem jurídica, a uma noção preliminar de norma jurídica e a uma ideia de espaço de formulação da norma jurídica no âmbito da argumentação jurídica.

Essas matérias têm especial relevância com a questão dos limites do poder regulamentar, na medida em que, ao se adotar uma concepção argumentativa de norma jurídica, objetivando alcançar a norma jurídica do poder regulamentar, torna-se imprescindível examinar a questão da argumentação jurídica e dos conceitos jurídicos indeterminados, os quais têm influência direta na configuração do poder regulamentar e na questão da vinculação e da discricionariedade administrativa, o que se conecta com a temática da possibilidade de controle pelo Poder Judiciário.

1.2.1 A Linguagem jurídica, conceitos indeterminados, argumentação jurídica e interpretação e aplicação do Direito

O sistema jurídico, na visão aqui adotada,³⁶ é obra do intérprete e aplicador, portanto, trata-se de descoberta e formulação humana. O próprio Direito, como dado bruto, também se caracteriza por ser obra eminentemente humana.

O sistema jurídico, como se viu, constitui-se de um conjunto de normas jurídicas e se estrutura mediante elementos que o compõem,³⁷ os quais contribuem

³⁶ Ver subitem 1.1 retro.

para a descoberta e formulação das próprias normas que, por sua vez, são deduzidas e formuladas, lógica e axiologicamente, a partir do próprio sistema, mediante argumentação jurídica, cujas premissas, que irão compor a própria norma, envolvem tanto a questão normativa, quanto a questão fática, além da conclusão respectiva. A formulação argumentativa da norma leva a um resultado final que se define num silogismo. Entretanto, não se trata de um silogismo simplista, decorrente diretamente e sem mais da letra da lei e dos fatos, mas de um silogismo que envolve, antes, uma formulação normativa e argumentativa das próprias premissas e da respectiva conclusão, a partir do sistema e dos fatos. É nesse sentido que se pode falar de uma subsunção, mas não de uma subsunção simplista, senão que de uma subsunção qualificada.³⁸

Em tal contexto, mostra-se evidente a importância do papel da linguagem jurídica, a qual será o elo de mediação nas relações entre o sistema jurídico, os elementos que o compõem, os fatos e a norma jurídica formulada e direcionada à norma de decisão como ato concreto de aplicação do Direito.

Afinal, o mundo expressa-se em linguagem, natural ou artificial, e o Direito, em particular, como algo-no-mundo, também se expressa em linguagem jurídica.

Como acentua VILANOVA³⁹ “O direito é um fato cultural, um de cujos componentes é a linguagem. A linguagem jurídica é o suporte material das formas.”

A importância da linguagem também é percebida na lição de VILANOVA,⁴⁰ especialmente no que atina com conceitos, quando afirma que

(...) o conhecimento através de conceitos requer a linguagem. Mediante a linguagem fixam-se as significações conceptuais e se comunica o conhecimento. O conhecimento ocorre num universo-de-linguagem e dentro de uma comunidade-do-discurso. (...) A linguagem e os conceitos têm origem e seguem processos de mudança dentro de relações sociais. Mas, por outra parte, a linguagem como sistema de símbolos fonéticos e visuais é tema da linguística.

³⁷ Ver adiante, subitens 1.3 e 1.3.1 a 1.3.7.

³⁸ Ver adiante, subitem 1.2.2.

³⁹ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e Sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Editora Noeses, 2005. p. 64.

⁴⁰ *Ibid.*, p. 39-40

As palavras em que é vertido o ordenamento jurídico, por se tratar de linguagem natural, constituem-se por expressões com textura aberta,⁴¹ palavras ambíguas e vagas, por isso que se controverte sobre o significado das palavras, e as incertezas se projetam para as normas jurídicas,⁴² que, afinal, são formuladas a partir do sistema por dedução lógica e axiológica, mediante uma teoria da argumentação jurídica.

Sobre a temática da imprecisão das palavras é interessante a lição de GORDILLO⁴³ acentuando que

(...) a linguagem natural tem como característica o que se denominou **textura aberta**, em razão da qual não se pode lograr uma precisão absoluta nas definições, nas palavras ou nos símbolos, a menos que construamos uma linguagem nova e totalmente artificial. Isso é o que foi feito pelas ciências exatas e o que até agora não pode fazer o Direito: em consequência não pode alcançar a precisão que caracteriza as chamadas ciências exatas. Ademais a aplicação da lógica simbólica ao Direito permite evitar raciocínios inválidos, mas não soluciona o problema da imprecisão da linguagem e dos termos jurídicos de que se parte.

Releva acentuar que tanto os conceitos como as definições envolvem a problemática da compreensão, e desde um ponto de vista que se poderia chamar de lógico, e da relação de gênero para espécie, pode-se dizer que quanto maior a definição menor o conceito e quanto menor a definição maior o conceito.

Assim, *v. g.*, considerando-se a palavra ‘tigre’, do ponto de vista da definição, observa-se que ela é a menor possível, pois é composta por apenas um signo: a palavra ‘tigre’. Entretanto, desde a perspectiva da compreensão da palavra ‘tigre’, o conceito é o maior possível, pois abrange todas as espécies de tigres existentes no mundo. Ao reverso, considerando-se a expressão ‘tigre de bengala’, observa-se que a definição agora é maior, composta por três palavras: ‘tigre’ ‘de’ ‘bengala’. Todavia, do ponto de vista da compreensão, a expressão ‘tigre de bengala’

⁴¹ HART, Herbert L. A. **O Conceito de Direito**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 141.

⁴² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária**. São Paulo: Ed. Rev. dos Tribunais, 1982, p. 133.

⁴³ GORDILLO, Agustín. **Princípios gerais de Direito Público**. Trad. de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, pp. 2/3. (O destaque em negrito é do original).

revela um conceito menor, pois compreende apenas uma das espécies daquele gênero de animais.

Como acentua DERZI⁴⁴

O conceito menos geral pertence ao gênero mais abrangente. O menos abrangente denomina-se espécie e aquilo que diferencia uma espécie das outras, situadas sob um mesmo gênero, designa-se por 'diferença de espécie'. Definir será determinar um gênero a um conceito e acrescentar a diferença de espécie (Cf. ARISTÓTELES. *Tratados de Lógica (El Organon)*. 5ª México. Ed. Porrúa S. A. 1979, pp. 6-18; KARLHEINZ RODE. *Op. cit.*, pp. 401-7).

A definição conceitual tem sempre a influência dos fins que pretende alcançar aquele que elabora o conceito, de modo que a seleção das propriedades ou notas características relevantes – e irrelevantes – para composição do conceito é feita segundo esses fins que o elaborador do conceito pretende atingir.⁴⁵

No campo do Direito esses fins estão contidos nas disposições normativas, normalmente elaboradas pelo legislador, e tais fins orientam a seleção das características do conceito.⁴⁶

A seleção de propriedades ou características maior ou menor engendra a chamada escala conceitual, de modo que quanto menor o número de notas características, subindo-se na escala, maior o grau de abstração e maior a distância da realidade e, portanto, maior a abrangência ou compreensão do conceito e, ao contrário, quanto maior o número de características selecionadas, descendo-se na escala, menor é o grau de abstração e mais proximidade com a realidade e, portanto, menos abrangente ou menos compreensivo é o conceito.⁴⁷

No âmbito do Direito, na verdade existem no mínimo dois níveis de linguagem: o nível das disposições jurídicas, do Direito positivo, como linguagem-objeto, em que se encontram as proposições prescritivas, e o nível das descrições das

⁴⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. "Legalidade Material, Modo de Pensar 'Tipificante' e Praticidade no Direito Tributário". In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 1., 1998, Vitória. **Justiça Tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 632-633. (Os destaques são do original).

⁴⁵ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. **A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 4.

⁴⁶ *Ibid.*, p.5.

⁴⁷ OLIVEIRA, *loc. cit.*

normas, da metalinguagem jurídica, relativo à Ciência do Direito, em que se encontram as proposições descritivas.⁴⁸

No âmbito da linguagem jurídica, GRAU⁴⁹ desenvolveu uma teoria dos conceitos, acentuando que ao conceito corresponde um termo e que este é o signo linguístico do conceito, por isso que o termo é o signo que representa outra coisa, qual seja, o seu objeto, de modo que o termo é a expressão do conceito. Os conceitos jurídicos, ao contrário de conceitos de outras áreas, não são referidos a objetos, mas a significações porque não são conceitos essencialistas. O conceito jurídico, por não se referir a objetos, mas a significações de objetos, é um conceito de segundo nível, cujo objeto são precisamente as significações atribuíveis às coisas, estados ou situações, de modo que a expressão ou enunciação do conceito jurídico produz uma imagem na mente do intérprete, a qual representa um signo de terceiro nível, formando uma cadeia que, vista retrospectivamente, partiria da imagem, como terceiro signo, da expressão conceitual, que é o segundo signo das significações que são o primeiro signo das coisas, estados ou situações.

O mesmo autor acima aludido, referindo à doutrina dos administrativistas, sobre os denominados conceitos indeterminados, como seria o de discricionariedade administrativa, sustenta que essa doutrina confunde discricionariedade com interpretação, pois a indeterminação não é dos conceitos, os quais, como tal, são ideias universais, como, por exemplo, o de triângulo, que não pode ser pensado historicamente, de modo que, a indeterminação, é das expressões ou termos dos conceitos, mas não destes, já que inexistem conceitos indeterminados, na medida em que, se forem indeterminados, não podem ser conceitos, pois o mínimo que se exige dos conceitos é que sejam determinados.⁵⁰

⁴⁸ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e Sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Editora Noeses, 2005, pp. 64, 75, 79, 158 e 241.

⁴⁹ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, pp. 213-218.

⁵⁰ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 224-230.

A questão da teoria dos conceitos tem importância particular na problemática da tipicidade.⁵¹ No Direito Tributário, em razão da competência tributária como atribuição e limite de poder normativo, a formulação das normas jurídicas vai depender das expressões utilizadas nas disposições constitucionais como conceitos que delimitarão o alcance das normas tributárias.

A linguagem e os conceitos jurídicos têm especial relevância na argumentação jurídica orientada para a formulação do próprio sistema jurídico e para a descoberta e formulação das normas jurídicas pelo intérprete e aplicador, no processo de interpretação e aplicação do Direito.

⁵¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 170 e segs. demonstra de forma minudente que, no estágio atual da teoria do Direito, especialmente no que respeita à teoria da norma jurídica e à teoria da argumentação jurídica, as questões relativas à tipicidade devem ser equacionadas no âmbito da teoria dos conceitos. Eis as palavras do autor, nas pp. 205/206: “O tipo não pode ser confrontado com o conceito pela correção de hipótese de incidência e conjunto de fatos. (...) A abertura como porosidade (WANK), que caracteriza a mutabilidade do tipo, não é uma particularidade do tipo, mas de elementos genéricos de toda e qualquer formação de conceitos. A abertura enquanto irrestringibilidade dos elementos distintivos também não é nenhuma peculiaridade do tipo, pois todas as normas jurídicas, em conformidade com a abertura linguística e estrutural da linguagem jurídica e da infinidade dos contextos, mantêm de algum modo irrestritas a sua extensão e intensão. (...) Todas as considerações precedentes demonstram que não é sustentável uma separação entre tipo e conceito. O que deve ser feito é enfrentar as questões dentro da própria teoria dos conceitos e verificar qual a contribuição que uma teoria conceitual das regras de competência pode oferecer. A partir daí poderá essa teoria conceitual ser devidamente complementada, no caso, por uma teoria jurídica da argumentação.”

1.2.1.1 Conceitos Jurídicos Indeterminados e Tipos Tributários

O tema dos conceitos jurídicos indeterminados e dos tipos tributários está diretamente ligado à questão da legalidade e da tipicidade, as quais, por sua vez, têm conexão direta com a temática dos limites do poder regulamentar, justificando-se assim o exame dessas questões no âmbito deste estudo.

Na doutrina, muito se tem discutido sobre a questão da tipicidade e dos conceitos jurídicos indeterminados no campo tributário.⁵²

A discussão é feita especialmente a partir das obras de XAVIER⁵³ nas quais o autor sustenta uma reserva absoluta de lei e uma tipicidade fechada. Defende que a reserva absoluta de lei “(...) significa a exigência constitucional de que a lei deve conter não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão do órgão de aplicação do direito no caso concreto(...)”⁵⁴

Para o referido autor, a atividade do intérprete e aplicador resumir-se-ia apenas à subsunção do fato à lei, porque a reserva absoluta impõe a estrita legalidade, de modo que a lei não fornece apenas o fim, mas também o conteúdo da decisão do caso concreto, a qual é obtida por dedução da própria lei, sem qualquer valoração pessoal do intérprete.⁵⁵

O mesmo autor equipara o que chama de princípio da tipicidade à reserva absoluta de lei, que teria como corolários o princípio da seleção, o princípio do *numerus clausus*, o princípio do exclusivismo e o princípio da determinação ou da tipicidade fechada.⁵⁶

⁵² Entre outras, ver a obra coletiva RIBEIRO, Ricardo Lodi e ROCHA, Sergio André (Coordenadores). Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2008. Ver ainda, na doutrina europeia, a obra de DOURADO, Ana Paula. O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação. Coimbra: Almedina, 2007.

⁵³ Entre outras ver XAVIER, Alberto. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, e Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. 1ª reimpressão. São Paulo: Dialética, 2002.

⁵⁴ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. 1ª reimpressão. São Paulo: Dialética, 2002, p. 17.

⁵⁵ Ibid., p.18.

⁵⁶ XAVIER, loc. cit.

Entretanto, como acentua DOURADO, nem a reserva de lei e nem a tipicidade com propensão ao fechamento conseguem impedir a indeterminação legal em alguma medida e, por conseguinte, não impedem uma maior ou menor margem de liberdade dos órgãos aplicadores da lei, de modo que o problema, então, é de se verificar o que é indeterminação legal e se a palavra final cabe à administração ou ao tribunal.⁵⁷

O próprio XAVIER, defensor intransigente da tipicidade fechada, da determinabilidade e da subsunção dos fatos à lei sem valoração do intérprete, admite que

Antes de mais, cumpre fazer uma observação fundamental: é que, a bem dizer, não existem conceitos absoluta e rigorosamente determinados; e que, deparando com aquilo que já se tem designado por uma 'indeterminação imanente' de todos os conceitos, se é forçado a reconhecer que a problemática da indeterminação não é tanto de natureza como de grau.⁵⁸

Portanto, certamente porque a indeterminação é uma propriedade específica da linguagem, é que XAVIER admite uma indeterminação congênita dos conceitos, embora logo se apresse a esclarecer que a indeterminação relevante para o Direito Tributário é aquela que afeta a segurança jurídica,⁵⁹ e que conceitos determinados abrangem os conceitos lógico-objetivamente determináveis, mas, quando, na concretização do conceito, necessita-se de valoração subjetiva do aplicador, então a univocidade lógica do comando desaparece e com ela a segurança jurídica.⁶⁰

Na verdade, XAVIER equipara conceitos determinados à tipicidade fechada, de modo que, no seu entender, os elementos do tipo devem ser precisos e determinados na formulação legal, para que na aplicação não se introduzam critérios

⁵⁷ DOURADO, Ana Paula. **O Princípio da Legalidade Fiscal** – Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação. Coimbra: Almedina, 2007, p. 289.

Ver adiante, o subitem 4.1, sobre a questão da discricionariedade e dos conceitos jurídicos indeterminados.

⁵⁸ XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 97.

⁵⁹ XAVIER, loc. cit.

⁶⁰ Ibid., p. 98.

subjetivos, sustentando o referido autor que o princípio da determinação ou tipicidade “exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes (e tendo em vista a indeterminação imanente a todo o conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários.”⁶¹

Em tal contexto, em face das próprias afirmações do autor citado, que sustenta a equivalência entre tipo fechado e conceito determinado, entra em cena a questão de saber se existe diferença entre tipo e conceito e, existindo, se ela é relevante para a elucidação da temática ora examinada.

1.2.1.1.1 Conceito e Tipo

Alguns autores, como TORRES, fazem a distinção entre tipo e conceito, acentuando que

(...) tipo é a ordenação dos dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança. (...) O tipo representa a média ou a normalidade de uma determinada situação concreta, com as suas conexões de sentido. (...) O tipo não se confunde com o conceito jurídico. Este é a representação abstrata de dados empíricos, podendo de certa forma violentar a realidade; (...).⁶²

Para melhor expor essa questão, e tomando-se de empréstimo as ideias de BEDUSCHI,⁶³ parte-se do fato de que o juízo é a determinação da experiência por meio racional, dirigida conscientemente pelo sujeito,⁶⁴ podendo-se distinguir duas modalidades de juízo, conforme se observe a experiência nos seus aspectos singulares

⁶¹ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. 1ª reimpressão. São Paulo: Dialética, 2002, p. 19.

⁶² TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Brasileiro. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi e ROCHA, Sergio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 137-138.

⁶³ BEDUSCHI, Carlo. **Tipicità e Diritto** – Contributo allo Studio della Razionalità Giuridica. Padova: CEDAM, 1992, p. 121.

⁶⁴ Ibid., p. 121.

ou nas suas conexões. Na primeira modalidade, chamada de **juízo analítico**, discrimina-se entre os vários aspectos da experiência, isolando-os uns dos outros, segundo as respectivas características, sendo a experiência decomposta em aspectos sempre mais particulares, de modo que se chega à determinação pelo critério de identidade ou diferença, por isso que o procedimento que chega ao juízo analítico pode ser chamado de identificação e é presidido pelo princípio da identidade.⁶⁵

A segunda modalidade de determinação da experiência, chamada de **juízo sintético**, é caracterizada pelo fato de visar à observação da experiência nas suas conexões, não se limitando a colher as simples relações, mas considera a específica relevância que os vários aspectos da experiência vêm a exercer uns sobre os outros, de modo que são trazidos à luz aspectos da experiência singularmente considerados que se encontram integrados reciprocamente, de maneira que, por meio de uma operação, ao mesmo tempo seletiva e unificadora, a experiência vem determinada de forma precisa, em procedimento de determinação que chega então ao juízo sintético e que pode ser chamado de individuação, o qual é dirigido pelo critério da congruência.⁶⁶

No momento em que se exaure a determinação da experiência, chegando-se a um sentido completo, como verdadeira e própria entidade unitária, **como um esquema mental**, então se tem o **conceito**.⁶⁷

Em ordem e à semelhança com as duas modalidades ou espécies de juízo referidas (juízos analítico e sintético), e em consideração ao **conceito** como **esquema mental**, pode-se visualizar tal esquema na sua conotação interna e na sua conotação externa de determinação. Na primeira, consideram-se os aspectos particulares que subsistem no objeto enquanto tal, as prerrogativas da experiência pelo fato de ser aquilo que é, por exemplo, um cavalo que tem quatro patas, pés em forma de casco, etc. Neste caso a realidade pensada pode ser apresentada como **classe**, em que se observa uma coleção formada por um conjunto de aspectos da experiência com idênticas características. Na segunda, os esquemas servem para enquadrar o objeto

⁶⁵BEDUSCHI, Carlo. **Tipicità e Diritto** – contributo allo studio della razionalità giuridica. Padova: CEDAM, 1992. p.122-124.

⁶⁶ BEDUSCHI, loc. cit.

⁶⁷ Ibid., p. 127.

em conexão com o que lhe é exterior, com certos contextos da experiência dos quais tomará o seu significado, de modo que o cavalo referido pode ser visualizado, por exemplo, como uma forma animada, um instrumento de trabalho ou um recurso alimentar. Nesta hipótese a realidade pensada pode ser referida como **tipo**, como um esquema constitutivo e como matriz da individualidade, do ser perceptível no interior da experiência.⁶⁸

Pode-se dizer então, simplificando, que a **classe** representa o que o objeto tem aos olhos do sujeito que o considera, e o **tipo** exprime a função, o papel que o objeto desenvolve em comparação com outros objetos ou a função que os aspectos singulares do objeto vêm a desenvolver reciprocamente, enfim, o que o objeto é aos olhos do sujeito que o observa.⁶⁹

BEDUSCHI acentua que

É claro, porém, que do mesmo modo que o objeto singular, enquanto aspecto particular da experiência (por ex. o cavalo) apresenta ao mesmo tempo um e outro perfil, assim a noção dele correspondente (o conceito no sentido do termo, como *apprehensio simplex*), pode reenviar a um ou outro perfil. Seria então vão pretender subdividir os **conceitos**, isto é, os esquemas mentais correspondentes a experiências determinadas, em **classes** e **tipos**, como se pudessem ser conceitos (ou objetos) que correspondem a uma ou outra figura. Em realidade, é só a atitude teórica do sujeito que muda, e a única coisa que se poderia dizer, simplificando, é que a noção, referida à pura presença do objeto, nem solicita a interpretação como **classe**, referida a sua colocação no contexto da experiência, nem solicita a interpretação como **tipo**.⁷⁰

Como se observa, pelo exposto, **tipo** e **classe** são espécies de **conceito**.

Por isso, com razão observa BEDUSCHI que “Em cada caso é de considerar impróprio o uso corrente do termo **tipo** ou típico para designar a simples presença de um modelo ou a conformidade a ele, porque o modelo pode ser muito bem representado também por uma **classe**.”⁷¹

⁶⁸ BEDUSCHI, Carlo. **Tipicità e Diritto** – Contributo allo Studio della Razionalità Giuridica. Padova: CEDAM, 1992Ibid., p. 128.

⁶⁹ Ibid., p. 129.

⁷⁰ Loc. cit. Os destaques em itálico são do original e os realces em negrito foram acrescentados.

⁷¹ Ibid., p. 130. O destaque em negrito não é do original.

Em tais circunstâncias, também tem inteira razão Humberto ÁVILA quando, após extensas e precisas considerações sobre a contraposição que normalmente se faz entre **conceito** e **tipo**⁷² conclui que este, o tipo, “ ... não representa nenhuma forma autônoma de pensamento que possa ser *confrontada* com o conceito. Se podemos apresentar o tipo como uma subespécie dos conceitos jurídicos, seja como conceito pouco nítido de classe com elementos distintivos graduáveis e prescindíveis, seja simplesmente como conceito de tipo, isso parece de importância secundária (..)” entendendo o mesmo autor que o “...essencial é, porém, que a resposta à pergunta se um determinado texto de norma contém um conceito pouco nítido de classe (ou tipo) deve ser discutida no plano preliminar de significação dos dispositivos e não no de um modo de apreciação isolado geral, conceitual ou tipológico.”⁷³

Prosseguindo na sua exposição o mesmo autor afirma que se constata que a discussão sobre conceito e tipo só pode ser apenas um problema aparente

(...) ligado a uma concepção hoje abandonada de norma jurídica – e de normatividade (como texto da norma genérico e abstrato ou complexos de textos de normas, que contêm ou podem conter um conteúdo previamente determinado em termos abstratos), incompatível com a hoje defendida concepção das normas jurídicas (como nexos entre o texto da norma genérico e abstrato ou complexo de normas, por um lado, e o conjunto de fatos, cuja assimilação, no caso concreto, primeiramente produz o significado normativo completo – a normatividade).⁷⁴

Por fim ÁVILA conclui que

(...) não é sustentável uma separação entre tipo e conceito. O que deve ser feito é enfrentar as questões dentro da própria teoria dos conceitos e verificar qual a contribuição que uma teoria conceitual das regras de competência pode oferecer. A partir daí poderá essa teoria conceitual ser devidamente complementada, no caso, por uma teoria da argumentação.⁷⁵

Esse é o caminho que se busca seguir nos próximos tópicos.

⁷² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 170/206.

⁷³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 204. O destaque em itálico é do original.

⁷⁴ *Ibid.*, p. 204-205.

⁷⁵ *Ibid.*, p. 206.

1.2.1.2 Conceitos Indeterminados, Argumentação Jurídica e Interpretação e Aplicação do Direito

Afirmou-se anteriormente que é próprio da linguagem a indeterminação, de modo que a questão da determinação ou indeterminação é um problema apenas de grau: a linguagem é mais ou menos indeterminada, mas será sempre em alguma medida indeterminada especialmente ante a riqueza dos fatos da vida.

E assim é porque às vezes a linguagem da lei é efetivamente indeterminada por conceitos abertos, vagos ou ambíguos,⁷⁶ mas, outras vezes, para além da indeterminação dos termos constantes da lei, há ainda a significação dos fatos em confronto com os conceitos da lei, e isto porque a interpretação e aplicação do Direito não envolve apenas a norma, mas envolve o significado do fato diante do significado da norma.

Em tais circunstâncias, os casos chamados de 'difíceis' podem assim se mostrar porque os conceitos normativos são efetivamente abertos, vagos ou indeterminados, mas também o caso pode revelar-se difícil não em razão do conceito legal propriamente, mas em razão da complexidade ou configuração do fato diante de uma norma que, a princípio, não apresenta maiores problemas de indeterminação de linguagem.

Um exemplo pode tornar mais claro o que se pretende dizer.

Toma-se aqui de empréstimo o exemplo lembrado por SCHAUER, da norma dispondo que 'não se admitem cães no restaurante' em confronto com o fato do

⁷⁶ GUASTINI, Riccardo. **Le fonti del diritto e l'interpretazione**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1993, pp 350/351, assim define vagueza e ambiguidade: "La vaghezza è dunque una proprietà del riferimento dei predicati. Un predicato è vago ogniqualvolta la domanda 'A che cosa si riferisce?' ammetta una risposta dubitativa. (...). L'ambiguità semantica, come si è detto, è una proprietà non del riferimento, ma del senso stesso dei predicati. Un predicato è ambiguo ogniqualvolta la domanda 'Che cosa si intende?' ammetta una pluralità di risposte."

cachorro morto, preenchido e embalsamado, que é trazido pelo dono e cliente, ao restaurante.⁷⁷

É verdade que o autor, no seu exemplo, coloca a questão de que o caso é difícil porque não se sabe o que significa a palavra ‘cão’ no contexto referido.⁷⁸ Entretanto, analisando-se a questão, talvez sob outro prisma, observa-se que certamente o conceito ‘cão’ não apresenta maior dificuldade do ponto de vista da linguagem propriamente, pois o que de fato suscita dúvidas e torna o caso difícil é a questão de se saber se o objeto – o cão morto, preenchido e embalsamado – deve ser considerado como sendo de fato um cão, e não um objeto não previsto na lei. Nesse caso, certamente, a norma em si é clara, mas as particularidades da situação fática em confronto com a lei tornam o caso difícil.

Ainda dentro do exemplo trazido pelo autor referido, deve ser considerada a hipótese em que ele menciona a situação de que a norma (escrita no cartaz) tivesse uma parte apagada, permanecendo apenas a parte que diz ‘não se admitem’. Nesse caso diz ele, antes de determinar o que a regra significa, dever-se-ia determinar o que ela diz.⁷⁹

Pois essa situação é semelhante a dos conceitos indeterminados⁸⁰ nos quais, independentemente dos fatos, já não é possível ter-se uma ideia precisa do que a norma significa, pois na verdade não se sabe o que a regra diz mesmo sem ainda se ter em consideração eventuais fatos aos quais ela seria aplicada.

Isso é o que ocorre com conceitos normativos com alta carga valorativa, como ‘interesse público’, ‘utilidade pública’, ‘urgência’, ‘pobreza’, ‘idoneidade pessoal’, ‘notório saber’, ‘conduta ilibada’, ‘bons costumes’, entre outros,⁸¹ os quais, mesmo

⁷⁷ SCHAUER, Frederick. *Las Reglas en Juego*. Trad. de Claudina Orunesu e Jorge L. Rodríguez. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 272.

⁷⁸ *Ibid.*, p. 273.

⁷⁹ SCHAUER, Frederick. **Las Reglas en Juego**. Trad. de Claudina Orunesu e Jorge L. Rodríguez. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 273.

⁸⁰ ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. 3.ed. Trad. de J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1965. p. 173 acentua que: “Por *conceito indeterminado* entendemos um conceito cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos.” (O destaque em itálico é do original.)

⁸¹ KRELL, Andreas J. **Discricionariedade Administrativa e Proteção Ambiental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 22.

desvinculados de quaisquer situações concretas, têm por si só um significado equívoco, o qual deve ser precisado ou preenchido caso a caso num processo de concretização por atos de valoração exatamente porque são conceitos carentes de preenchimento valorativo.⁸²

Tais conceitos diferem de outros que podem ser considerados determinados, como aqueles que decorrem de conceitos numéricos em combinação com conceitos de medida e valores monetários, idade de pessoas, distâncias, etc., os quais são uma parcela reduzida dos casos jurídicos em geral.⁸³

Mas tais conceitos determinados, não são frequentes no mundo do Direito, pois, como afirma com propriedade ENGISCH, “Os conceitos absolutamente determinados são muito raros no Direito.”⁸⁴

Além desses conceitos também podem ser considerados aqueles conceitos legais de natureza empírica e descritiva, que podem ser objeto da percepção, porque participam da realidade, como ‘homem’, ‘animal’, ‘fruta’, ‘casa’, ‘óbito’, ‘doença’, etc. em relação aos quais poucas dúvidas de interpretação podem se apresentar.⁸⁵ Nesta categoria é que parece enquadrar-se o caso do exemplo trazido por SCHAUER e antes referido, relativamente ao conceito de ‘cão’, pois nestas hipóteses a norma normalmente vai apresentar-se como clara, mas se torna obscura diante das particularidades dos fatos concretos aos quais ela deve ser aplicada.

Nesse ponto está uma das questões nodais da interpretação e aplicação do Direito, pois envolve a clareza da norma e a segurança jurídica, problemática que aponta para a questão da argumentação jurídica e da interpretação e aplicação do Direito.

⁸² ENGISCH, op. cit., p. 177.

⁸³ KRELL, Andreas J. **Discricionariedade Administrativa e Proteção Ambiental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p.22.

⁸⁴ ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. 3.ed. Trad. de J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1965, p. 173.

⁸⁵ KRELL, op. cit., p. 22.

1.2.1.2.1 Argumentação Jurídica e Interpretação e Aplicação do Direito

A temática da argumentação jurídica e da interpretação e aplicação do Direito tem relevância neste estudo porque, abrangendo as questões dos conceitos indeterminados e da tipicidade tributária, aliadas à legalidade e aos temas da vinculação e da discricionariedade, apontam para a possibilidade ou não de controle judicial dos atos da Administração, matérias que dizem diretamente com os limites do poder regulamentar.

O procedimento de interpretação e aplicação do Direito envolve um silogismo em que a premissa maior é representada pelas disposições normativas constantes no ordenamento e a premissa menor é constituída pelos fatos concretos aos quais há de se aplicar o Direito.

Esse silogismo não significa simplesmente uma operação lógica de subsunção direta da lei aos fatos, como pretenderia XAVIER, como antes referido. Muito pelo contrário, a configuração do silogismo deve considerar a descoberta das premissas em relação às quais são utilizados não somente argumentos dedutivos, mas também argumentos não-dedutivos.⁸⁶

A premissa maior é estabelecida a partir das disposições normativas postas pelo ordenamento jurídico, assumindo particular relevância os conceitos adotados pela Constituição e pelas leis e demais entes normativos componentes do ordenamento.⁸⁷

No estabelecimento dessa premissa é que assume relevância a teoria dos conceitos que deve ser acompanhada de uma teoria da argumentação jurídica.

A premissa menor deve considerar os fatos concretos e todas as suas circunstâncias relevantes assim consideradas pelo texto normativo.

Essa atividade trata-se, na verdade, da construção das premissas, o que exige uma justificação interna envolvendo o processo dedutivo que contém o núcleo da

⁸⁶ ATIENZA, Manuel. **As Razões do Direito** – teorias da argumentação jurídica. Trad. de Maria Cristina Guimarães Cupertino. 3.ed. São Paulo: Landy, 2003, p. 31 et seq.

⁸⁷ Ver adiante, subitens 1.3 a 1.3.7.

fundamentação racional, e uma justificação externa que abrange o trabalho de fundamentação das premissas escolhidas, em que são avaliados os argumentos utilizados para a escolha de uma premissa em prejuízo de outra.⁸⁸

Nessa tarefa de descoberta e de configuração das premissas, entra em jogo a argumentação jurídica, a qual deve caracterizar-se primeiramente por sua vinculação ao Direito vigente.⁸⁹

ALEXY sustenta que o discurso jurídico é um caso especial do discurso prático geral, daí a razão de se adotar as regras deste último para o estabelecimento do discurso jurídico.⁹⁰ Para o autor, as regras que possibilitam a verdade e a correção do discurso prático, como condição de possibilidade da comunicação linguística, resumidamente, podem ser sintetizadas nas seguintes premissas: a) nenhum falante pode contradizer-se; b) todo falante só pode falar aquilo em que acredita; c) todo falante, que aplique um predicado específico a determinado objeto, deve estar disposto a aplicar esse mesmo predicado a qualquer objeto igual àquele ao qual aplicou o predicado; e d) os diferentes falantes não podem usar a mesma expressão com diferentes significados.⁹¹

O autor sustenta que dois aspectos devem ser considerados em relação às premissas do silogismo: a justificação interna e a justificação externa. A primeira verifica se a decisão ou conclusão segue-se logicamente das premissas que se expõem como fundamentação. A segunda, a externa, tem por objeto a correção das próprias premissas,⁹² consistindo na fundamentação das premissas usadas na justificação interna,⁹³ em que são usados argumentos dedutivos e não-dedutivos.

⁸⁸ ÁVILA, Humberto. *Argumentação Jurídica e Imunidade do Livro Eletrônico*. Disponível no site: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-21-JANEIRO-2010-HUMBERTO-AVILA.pdf>. Acesso em 17/03/2012.

⁸⁹ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**. Trad. de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Editora, 2005 p. 210.

⁹⁰ *Ibid.*, p. 209 et seq.

⁹¹ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica**. Trad. de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Editora, 2005. p. 191.

⁹² *Ibid.*, pp. 217-218.

⁹³ *Ibid.*, p. 226.

Esses argumentos consistem resumidamente: a) na argumentação empírica;⁹⁴ b) nos cânones,⁹⁵ que envolvem o argumento semântico; o argumento genético; o argumento histórico; o argumento comparativo; o argumento sistemático; e o argumento teleológico; c) na dogmática;⁹⁶ d) nos precedentes;⁹⁷ e) nos argumentos jurídicos especiais⁹⁸ como a analogia, o argumento a contrário, o argumento *a fortiori* e o argumento *ad absurdum*.

Com base no exposto, tendo em vista uma teoria dos conceitos e uma teoria jurídica da argumentação, pretendendo-se verificar, por exemplo, o significado da disposição constante no art. 151, inciso III, da Constituição Federal, que estabelece ser vedado à União conceder isenção de tributos estaduais e municipais, deve-se ter em conta primeiramente os conceitos utilizados pelo legislador constitucional, os quais são primariamente vinculantes do legislador e do intérprete.

Entram em jogo nessa tarefa não só o conceito de isenção – em que sentido o termo teria sido utilizado pela Constituição – e também as materialidades estabelecidas na discriminação das competências tributárias da União, dos Estados e dos Municípios, previstas nos arts. 153, 155 e 156 da Constituição Federal.

Na legislação infraconstitucional, na doutrina e na jurisprudência, especialmente pré-constitucionais, o conceito técnico-jurídico de isenção foi entendido ora como dispensa de pagamento de tributo existente, ora como decorrência de disposição legal ordinária que veda a incidência e oblitera a ocorrência do fato gerador, sendo sempre, entretanto, uma figura que não se confunde com outras exonerações tributárias, como a redução de base de cálculo e a redução de alíquota, entre outras.

É sabido, por outro lado, que o efeito econômico de uma isenção é idêntico, por exemplo, ao da concessão de alíquota zero ou de redução de base de cálculo a zero, pois em qualquer dessas hipóteses não haverá tributo a pagar.

⁹⁴ Ibid., p. 228-229.

⁹⁵ Ibid., p. 229 et seq.

⁹⁶ Ibid., p. 244 et seq..

⁹⁷ Ibid., p. 264 et seq.

⁹⁸ Ibid., p. 268 et seq.

Assim, não se poderia imaginar que, tendo a Constituição vedado apenas a concessão de 'isenção', estaria a União autorizada a reduzir a zero as alíquotas ou as bases de cálculo de tributos estaduais e municipais, pois o objetivo econômico da exoneração, pretendido pela União, seria de qualquer modo alcançado.

Portanto, há de se concluir que não pode ter sido essa a vontade do legislador constitucional (argumento genético) que pretendeu na verdade impedir que a União obrigasse Estados e Municípios a renunciar receitas.

Além disso, observando-se a discriminação de competências dos arts. 153, 155 e 156, todos da Constituição Federal, observa-se que, em razão do conteúdo das materialidades estabelecidas, fica claro que ditas competências são rígidas e que não pode haver invasões recíprocas de competência pelos entes federados, sendo vedada a ação de uns legislando sobre os tributos dos outros. O poder de tributar envolve o de exonerar, de modo que cada ente federado competente para tributar é competente para exonerar, vedada a intromissão de outro ente federado na esfera de competência própria de cada um.

A disposição do art. 151, inciso III, da Constituição Federal é, antes de tudo, também uma disposição que, além de fixar competência, reafirma a competência tributária dos entes federados fixada nos seus arts. 153, 155 e 156, sendo certo que a fixação de competência, seja mediante discriminação positiva, seja mediante discriminação negativa, é disposição que estabelece conceitos mínimos, cujo sentido deve ser estabelecido a partir do texto, por interpretação genética, sistemática e teleológica.

Nesse caso, como se vê, deve haver a superação da literalidade do texto, para se entender o termo 'isenção' como sinônimo de renúncia de receitas, precisamente porque não teria sentido que a Constituição proibisse apenas a renúncia de receitas através de 'isenção' em sentido técnico-jurídico, e permitisse a mesma renúncia por meio do estabelecimento de alíquota zero ou base de cálculo zero, cujos efeitos nas finanças de Estados e Municípios seriam exatamente os mesmos da isenção: renúncia da receita.

A partir das premissas aqui desenvolvidas serão examinadas adiante, em tópico relativo ao exame do poder regulamentar, algumas decisões do STF pertinentes ao tema.⁹⁹

Agora é imprescindível fazer uma aproximação sobre a noção de norma jurídica, a qual é formulada em linguagem jurídica com utilização de uma teoria da argumentação jurídica e de uma teoria dos conceitos jurídicos, como resultado de um processo de interpretação e aplicação do Direito.

1.2.2 Noção Preliminar de Norma Jurídica

Como já aludido, a noção de norma jurídica é relevante para o objeto deste estudo porque dela decorre a questão das obrigações tributárias, em cujo âmbito tem influência determinante a temática dos limites do poder regulamentar.

Assim, numa primeira aproximação, com finalidade de melhor compreensão da exposição, a norma jurídica é entendida neste estudo, do ponto de vista lógico ou estrutural, como uma espécie de unidade última do sistema jurídico – ou, como cunhado por CARVALHO,¹⁰⁰ ‘unidade irreduzível de manifestação do deôntico’, – que é descoberta, composta e formulada pelo intérprete e aplicador com base no ordenamento jurídico. Ela decorre do sistema porque dele é obtida mediante formulação argumentativa, lógica e axiologicamente, através da atividade do intérprete e aplicador, presidida pelo discurso jurídico mediante uma teoria da argumentação e uma teoria dos conceitos jurídicos, cuja amplitude vai contida pelos limites e condicionantes¹⁰¹ advindos dos elementos que compõem o próprio ordenamento jurídico como sistema.

⁹⁹ Ver adiante, subitem 4.6.

¹⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** – Fundamentos Jurídicos da Incidência. 2ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1999, p. 17.

¹⁰¹ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica** – A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica. Trad. de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Editora, 2005, p. 46. Sobre o discurso jurídico e as condições limitadoras da argumentação, o autor assim se expressa: “No discurso jurídico, trata-se de um caso *especial*, porque a argumentação jurídica ocorre sob uma série

A descoberta e formação da norma jurídica pelo intérprete e aplicador envolve um procedimento de argumentação jurídica e de dedução lógica e axiológica decorrente do sistema jurídico e dos fatos, procedimento esse que culmina com uma decisão jurídica: precisamente a norma jurídica de decisão, individual e concreta. Descobrir a norma é confrontar todo o sistema jurídico¹⁰² e considerar os fatos de maneira pertinente e exauriente, no procedimento de argumentação jurídica.

Em tais circunstâncias, a norma não se confunde com as leis, ou mesmo com outros elementos do sistema, mas é por eles composta, como fatores normativos, constituindo-se a norma numa categoria jurídica formada por hipótese de incidência e consequência jurídica, sendo ambos esses termos ligados por um functor traduzido num dever-ser que se triparte em três relacionais: permitido, proibido e obrigatório.¹⁰³¹⁰⁴⁻

Na hipótese da norma tem-se a descrição de um fato de conduta humana e na consequência a descrição de um dever jurídico.¹⁰⁵

de condições limitadoras. Entre essas, devem-se mencionar especialmente a sujeição à lei, a consideração obrigatória dos precedentes, seu enquadramento na dogmática elaborada pela Ciência do Direito organizada institucionalmente, assim como – o que não concerne, todavia, ao discurso científico-jurídico – as limitações de regras do ordenamento do processo.” (O destaque em itálico é do autor). Em outra passagem o mesmo autor (op. cit. p. 48) destaca que a diferença entre o discurso jurídico e o discurso prático geral consiste exatamente nessa liberdade limitada que preside o discurso jurídico. Eis suas palavras: “Já se mencionou que o discurso jurídico se diferencia do discurso prático geral, dado que sua liberdade é limitada, resumidamente, pela lei, o precedente e a dogmática e – no caso do processo – pelas leis processuais.” E noutra passagem (op. cit. p. 183), o autor arremata: “Os discursos são um conjunto de ações interconectadas nos quais se comprova a verdade ou correção das proposições. Os discursos em que se trata da correção das proposições normativas são discursos práticos. O discurso jurídico, como se mostrará, pode-se conceber como um caso especial do discurso prático em geral que ocorre sob condições limitadas, como a lei, a dogmática e o precedente.”

¹⁰² FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. 4.ed., revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 70, ao referir à interpretação consigna: “...convém assinalar que todas as frações do sistema guardam conexão entre si, daí resultando que *qualquer exegese comete, direta ou indiretamente, uma aplicação de princípios, de regras e de valores componentes da totalidade do Direito*.” (Os destaques em itálico são do original). E, noutra passagem da mesma obra (pp. 74/75), o mesmo autor conclui: “Vai daí a inferência que, bem assimilada, altera profundamente o modo de enxergar e de praticar a mediação exegética: *interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro, pois qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do Direito, para além de sua dimensão textual*.” (Os destaques em itálico são do original).

¹⁰³ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e Sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Editora Noeses, 2005, p. 69/77.

¹⁰⁴ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. Madrid: CEPC, 2002, pp. 52 et seq. e 197 et seq.

¹⁰⁵ GUASTINI, Riccardo. **La sintassi del diritto**. Torino: G. Giappichelli Editore, 2011, pp. 44/45, assim se pronuncia sobre a estrutura da norma jurídica: “Generalmente parlando, una norma giuridica –

Nessa linha de raciocínio, no âmbito deste estudo, considera-se completa uma norma jurídica quando ela possui um antecedente (hipótese de incidência) e um conseqüente (consequência jurídica) ligados por um dever-ser traduzido num modal deôntico que expressa o obrigatório, o proibido ou o permitido.

Esse modal deôntico faz parte do próprio conceito de Direito, sendo, as formas proibido, permitido e obrigatório, consideradas universais jurídicos formais intemporais.¹⁰⁶

Embora a interpretação e aplicação do direito, como operações ou fenômenos imbricados e inseparáveis,¹⁰⁷ que não se resumem a um simples silogismo

quale sia la sua effettiva formulazione – può essere ricostruita come un enunciato condizionale, il quale statuisce che cosa si debba fare od omettere se si verificano certe circostanze. (...) Un enunciato condizionale o ipotetico può essere analizzato in due elementi componenti: (a) un antecedente, o pròtasi, cioè la parte dell'enunciato che determina la condizione ('Se ...'); (b) un conseqüente, o apòdosi, cioè la parte dell'enunciato che statuisce la conseguenza ('... allora ...'). Ogni norma giuridica, pertanto, presenta – talora in modo evidente, più spesso allo stato latente – una struttura sintattica (una forma logica) condizionale del tipo: 'Se F, allora G'. In questa formula: (i) l'antecedente ('F') si riferisce ad una classe di circostanze di fatto (ad esempio, che due soggetti abbiano stipulato un contratto, che un soggetto abbia cagionato un danno ad un altro soggetto, etc.); (ii) il conseqüente ('G') si riferisce ad una classe di conseguenze giuridiche (del tipo: obbligo di adempiere le obbligazioni previste nel contratto, obbligo di risarcire il danneggiato, etc.)."

¹⁰⁶ ALEXY, Robert. **La Institucionalización de la Justicia**. Granada: Editorial Comares, 2005, p. 71. Refere o autor: "Los conceptos de obligación, prohibición y permiso parecen ser los universales jurídicos más básicos. Por supuesto, estos conceptos pueden interpretarse de modos muy diferentes y, lo que al menos resulta tan importante, pueden relacionarse entre sí con muy diferentes connotaciones. Pero donde no existe obligación ni prohibición no existe sistema jurídico. Por tanto, mi **tercera** tesis es que no puede existir sistema jurídico o derecho si no existe prohibición u obligación. La existencia de prohibiciones u obligaciones es un rasgo intemporal del derecho."

¹⁰⁷ GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método I – Traços Fundamentais de uma Hermenêutica Filosófica**. Trad. de Flávio Paulo Maurer. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 2004, p. 406-409, assim esclarece a questão da inseparabilidade entre interpretação e aplicação: "Mas a íntima fusão entre compreensão e interpretação acabou expulsando totalmente do contexto da hermenêutica o terceiro momento da problemática da hermenêutica, a *aplicação*. (...) Ora, nossas reflexões nos levaram a admitir que, na compreensão, sempre ocorre algo como uma aplicação do texto a ser compreendido à situação atual do intérprete. Nesse sentido nos vemos obrigados a dar um passo mais além da hermenêutica romântica, **considerando como um processo unitário não somente a compreensão e interpretação mas também a aplicação**. Isso não significa um retorno à distinção tradicional das três *subtilitates* de que falava o pietismo. **Ao contrário, pensamos que a aplicação é um momento tão essencial e integrante do processo hermenêutico como a compreensão e a interpretação**. (...) Uma lei não quer ser entendida historicamente. A interpretação deve concretizá-la em sua validade jurídica. Da mesma forma, o texto de uma mensagem religiosa não quer ser compreendido como mero documento histórico, mas deve ser compreendido de forma a poder exercer seu efeito redentor. Em ambos os casos isso implica que, se quisermos compreender adequadamente o texto – lei ou mensagem de salvação –, isto é, compreendê-lo de acordo com as pretensões que o mesmo apresenta, devemos compreendê-lo a cada instante, ou seja, compreendê-lo em cada situação concreta de uma maneira nova e distinta. **Aqui compreender é sempre também aplicar**. (...) De fato, a cisão entre as funções cognitiva e normativa atravessa, por inteiro, a hermenêutica teológica, e dificilmente poderá ser sanada pela distinção que se faz entre conhecimento científico e sua posterior

lógico, é inegável que a norma jurídica não prescinde dos fatos, na medida em que é constituída por premissas, sendo a premissa maior, a normativa, e a premissa menor, a fática.

A aplicação do Direito – que decorre da interpretação num processo uno e incidível – termina, na verdade, com uma subsunção. Não a subsunção semântica algorítma¹⁰⁸ da lei aos fatos, mas a subsunção semântica, sintática e pragmática da norma, uma subsunção qualificada – feita pelo intérprete e aplicador mediante argumentação jurídica – aos fatos que são também interpretados e relatados pelo mesmo intérprete e aplicador no mesmo processo de argumentação jurídica. Portanto, trata-se de uma subsunção qualificada.

A noção de norma jurídica aqui adotada aproxima-se daquela exposta por GRAU,¹⁰⁹ quando afirma:

(...) porque a interpretação é transformação de uma expressão (o texto) em outra (a norma), sustento que o juiz ‘produz’ o direito. Este ponto desejo deixá-lo bem enfatizado, a fim de que a leitura apressada do meu texto não impeça o leitor de perceber o preciso sentido da afirmação – que reitero – de que o intérprete autêntico (= o juiz) ‘produz’ o direito (isto é, a norma). Ademais, cumpre desde logo notar que, a *norma* não é apenas o *texto normativo* nela transformado, pois ela resulta também do conúbio entre o *texto* e os *fatos* (a *realidade*).”

Além de outros elementos contidos no sistema, também os regulamentos tributários, como entes normativos, contribuem para formar a norma, em particular a tributária, daí a importância do estudo do papel do poder regulamentar tributário no âmbito da formulação da norma, tema que será abordado no momento e no local próprio.¹¹⁰

Os elementos que constituem o sistema jurídico contribuem como fatores normativos para a descoberta e formação das normas jurídicas.

aplicação edificante. É a mesma cisão que atravessa a interpretação jurídica, na medida em que o conhecimento do sentido de um texto jurídico e sua aplicação a um caso jurídico concreto não são dois atos separados, mas um processo unitário. (Os grifos em itálico são do original; os destaques em negrito e sublinhado foram acrescentados).

¹⁰⁸ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 96, referindo à lição de Habermas acentua: “As leis jamais foram dotadas de uma forma semântica tal que permitam ao juiz uma aplicação simplesmente algorítmica [Habermas 1992^a:73].”

¹⁰⁹ Ibid., p. 61. Os destaques entre aspas e em itálico são do original.

¹¹⁰ Ver adiante, subitens 4 a 4.4.

A norma, portanto, decorre do sistema jurídico, sendo dele parte integrante, e sobre ela se retornará adiante.¹¹¹

1.2.3 Espaço de Descoberta e Formulação da Norma Jurídica

A práxis da fundamentação e da decisão jurídicas possui uma pretensão de correção que lhe é constitutiva.¹¹² Essa pretensão de correção significa que as proposições normativas sejam racionalmente fundamentadas no ordenamento jurídico vigente.¹¹³ Essa fundamentação possui dois aspectos, o da justificação interna e o da justificação externa, sendo que, no primeiro caso, verifica-se se a decisão segue-se das premissas que se expõem como fundamentação e, no segundo caso, da justificação externa, a verificação é sobre a correção das premissas adotadas.¹¹⁴

Assim como no Direito – como componente de seu próprio conceito – existe a pretensão de correção,¹¹⁵ do mesmo modo radica também no Direito uma pretensão de aplicação, ou, em termos mais singelos, o Direito existe para ser aplicado.

¹¹¹ Ver item 1.4 e seus subitens.

¹¹² ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica** – A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica. Trad. de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Editora, 2005, p. 214.

¹¹³ Ibid., p. 217.

¹¹⁴ Ibid., p. 217-218.

¹¹⁵ ALEXY, Robert. **La Institucionalización de la Justicia**. Granada: Editorial Comares, 2005, p. 31 et seq. Teoria da Argumentação Jurídica – A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica. Trad. de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Editora, 2005, p. 140 et seq., 212 et seq. e 309 et seq. Na primeira das obras referidas, na p. 36, o autor assim acentua sobre a questão da pretensão de correção do Direito: “Resumiendo lo señalado sobre la formulación de la pretensión de corrección, puede decirse que ésta consta de tres elementos: (1) la afirmación de la corrección, (2) la garantía de fundamentabilidad y (3) la expectativa del reconocimiento de la corrección. (...) Quienquiera que, como participante en un sistema jurídico, por ejemplo como abogado ante un tribunal o como ciudadano en una discusión pública, realice afirmaciones sobre lo que en ese sistema jurídico está ordenado, prohibido y permitido, y para qué se está autorizado, formula la pretensión integrada por la afirmación de la corrección, la garantía de la fundamentabilidad y la expectativa del reconocimiento.” E na última obra citada, na p. 217, o autor afirma: “O núcleo da tese do caso especial consiste por isso em sustentar que a pretensão de correção também se formula no discurso jurídico; mas esta pretensão, diferentemente do que ocorre no discurso prático geral, não se refere à racionalidade das proposições normativas em questão, mas somente a que, no ordenamento jurídico vigente, possam ser racionalmente fundamentadas.”

A norma jurídica, pois, não pode ser vista como simples normatividade, no sentido de generalidade e abstração, desligada dos fatos a que faz referência e da pretensão de aplicação a fatos concretos da vida vivente.¹¹⁶⁻¹¹⁷

A norma jurídica, como resultado da atividade de argumentação do intérprete e aplicador, é uma decisão jurídica.

A doutrina, embora não chegue a afirmar que a norma jurídica, na linha da noção que aqui vem sendo exposta, seja uma decisão jurídica, não deixa dúvida em afirmar que as decisões jurídicas são o resultado da argumentação jurídica. Nesse sentido são as lições de ALEXY¹¹⁸ e de ATIENZA.¹¹⁹

¹¹⁶ GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método I** – Traços Fundamentais de uma Hermenêutica Filosófica. Trad. de Flávio Paulo Maurer. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 2004, p. 409. Assim escreve o autor ao sustentar que o conhecimento do sentido de uma norma jurídica e a sua aplicação a um caso concreto é um processo único e incindível: “De fato, a teoria da hermenêutica que chega até nossos dias se desagregou em distinções que ela mesma não é capaz de sustentar. Isso fica claro onde se procura formular uma teoria geral da interpretação. Se distinguirmos, por exemplo, entre interpretação cognitiva, normativa e reprodutiva, como fez E. Betti em sua *Allgemeine Theorie der Interpretation* – obra que apresenta um admirável conhecimento e domínio do tema –, as dificuldades aparecem no momento de submeter os fenômenos a esse esquema de divisão. Isso vale em primeiro lugar para a interpretação científica. Se juntarmos a interpretação teológica com a interpretação jurídica, subordinando-a à função normativa, será importante lembrar então que Schleiermacher relaciona inversamente, e de forma mais estreita, a interpretação teológica com a interpretação geral, que é para ele a interpretação histórico-filológica. De fato, a cisão entre as funções cognitiva e normativa atravessa, por inteiro, a hermenêutica teológica, e dificilmente poderá ser sanada pela distinção que se faz entre conhecimento científico e sua posterior aplicação edificante. É a mesma cisão que atravessa a interpretação jurídica, na medida em que o conhecimento do sentido de um texto jurídico e sua aplicação a um caso jurídico concreto não são dois atos separados, mas um processo unitário.” E na p. 410 da mesma obra o autor acentua: “A distinção entre uma função normativa e uma função cognitiva acaba cindindo definitivamente o que claramente é uno.” (O destaque em itálico é do original).

¹¹⁷ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 71, assim disserta sobre a questão de que interpretação e aplicação do Direito são uma e mesma atividade: “Praticamos a interpretação do direito não – ou não apenas – porque a linguagem jurídica é ambígua e imprecisa, mas porque, como adiante veremos, interpretação e aplicação do direito são uma só operação, de modo que interpretamos para aplicar o direito e, ao fazê-lo, não nos limitamos a interpretar (= compreender) os textos normativos, mas também compreendemos (= interpretamos) fatos.”

¹¹⁸ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica** – A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica. Trad. de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Editora, 2005, p. 217, assim se manifesta nesta passagem: “Nos discursos jurídicos trata-se da justificação de um caso especial de proposições normativas, as decisões jurídicas.”

¹¹⁹ ATIENZA, Manuel. **As Razões do Direito** – Teorias da Argumentação Jurídica. Trad. de Maria Cristina Guimarães Cupertino. 3.ed. São Paulo: Landy, 2003, p. 215/216, trata do tema nestes termos: “Para ser considerada plenamente desenvolvida, uma teoria da argumentação jurídica tem de dispor – como acabei de dizer – de um método que permita representar adequadamente o processo real da argumentação – pelo menos a fundamentação de uma decisão, tal como aparece plasmada nas sentenças e em outros documentos jurídicos –, assim como de critérios, tão precisos quanto possível,

O Direito só pode ser aplicado ou, por outras palavras, somente é possível a aplicação do Direito quando ele é convertido em norma jurídica, por meio de um intérprete e aplicador, o qual pode ser o jurista que formula a dogmática jurídica, a autoridade administrativa ou, ainda, o juiz, quando formula a norma a aplicar ao caso concreto sob sua apreciação.

E isto porque o operador jurídico é o ponto de intersecção entre a teoria e a prática, entre a ciência e a experiência¹²⁰ e por que o sistema jurídico e a norma jurídica, não podem ser produzidos e aplicados por si mesmos.¹²¹

A diferença é que a norma jurídica proposta pela dogmática jurídica não tem caráter vinculativo para as partes envolvidas na discussão jurídica – administrativa ou judicial –, ao passo que a norma jurídica formulada pela autoridade administrativa ou pelo juiz é vinculante para os envolvidos¹²² e é formulada sempre diante de um caso concreto do mundo real ou imaginário.

Entretanto, a norma proposta pela doutrina ou dogmática pode ser adotada pela autoridade administrativa ou pelo juiz, na aplicação do direito ao caso concreto, e com isso, aquela norma sugerida pela doutrina, torna-se vinculativa no âmbito do decidido.

Esse espaço de descoberta e formação da norma se dá no âmbito da doutrina ou dogmática jurídica, no âmbito de ação da autoridade administrativa e no âmbito de ação do juiz, mas todos no espectro da interpretação e aplicação do Direito, porque sempre diante de um caso imaginário ou concreto.¹²³

para julgar a correção – ou a maior ou menor correção – dessas argumentações e de seus resultados, as decisões jurídicas. (...) Na minha opinião, um dos maiores defeitos da teoria padrão da argumentação jurídica é precisamente o fato de ela não ter elaborado um procedimento capaz de representar adequadamente como os juristas fundamentam, de fato, as suas decisões.” (Os destaques sublinhados foram acrescentados).

¹²⁰VILANOVA, Lourival. Fundamentos do Estado de Direito. In: ESCRITOS JURÍDICOS E FILOSÓFICOS. São Paulo: Axis Mvndi IBET, 2003, p. 414.

¹²¹ALEXY, Robert. **La Institucionalización de la Justicia**. Granada: Editorial Comares, 2005, p. 48.

¹²²Sobre essa temática, ver ainda o exposto no item 1.4 e seus subitens sobre a norma jurídica, sua estrutura e a fenomenologia da incidência.

¹²³ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica** – A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica. Trad. de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Editora, 2005, pp. 209, nota de rodapé nº 1, e 242, 245 e 266.

Assim, a norma é uma estrutura com as descrições da hipótese de incidência e da consequência jurídica, que serve de premissa maior para a decisão jurídica, a qual envolve ainda a tradução do fato em linguagem, com sua materialidade e suas circunstâncias, como premissa menor, tudo formulado mediante argumentação jurídica produzida no espaço de descoberta e formulação da norma, porque não se pode aplicar a norma (e o Direito) se ela não foi antes descoberta e formulada.¹²⁴ E a norma é o resultado da argumentação jurídica que considera toda a estrutura e todas as variantes do sistema jurídico. Por isso a aplicação do Direito, convertido em norma jurídica, implica o confronto de todo o sistema.¹²⁵

Na verdade, tudo depende de como são montadas as premissas e de como se constrói a conclusão. O raciocínio ou silogismo lógico é constituído da premissa maior ou premissa normativa e da premissa menor ou premissa fática.¹²⁶ Entretanto, como já aludido anteriormente, não se trata de um silogismo simplista de subsunção da lei aos fatos, mas de uma construção do silogismo que culmina ao fim e ao cabo com uma subsunção qualificada.

O intérprete e aplicador, tanto ao construir a premissa maior (normativa), como ao construir a premissa menor (fática), terá em conta o sistema jurídico em sua totalidade – e também os fatos concretos – e construirá as premissas segundo as regras e fundamentos da teoria da argumentação jurídica, relativamente à descoberta e

¹²⁴ FERRAZ JUNIOR Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito** – Técnica, Decisão, Dominação. 5ª ed. 2ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2007, p. 331, assim se pronuncia: “A hipótese normativa não é uma simples *descrição* abstrata e genérica de uma situação concretamente possível, mas traz em si elementos *prescritivos*. Assim, uma norma, ao configurar uma *facti species*, não está apenas descrevendo-a mais *tipificando-a*. Por exemplo, uma norma penal que impute pena à conduta de abandonar pessoa que está sob seu cuidado, guarda, vigilância ou autoridade e, por qualquer motivo, incapaz de defender-se dos riscos resultantes do abandono, não descreve *abandono*, mas qualifica-o ao delimitar-lhe os caracteres do ponto de vista do direito. E o que se diz para a hipótese de incidência vale também para a consequência prevista, que não é também mera descrição (por exemplo, um ato coercitivo – a sanção), mas traz também algo de prescritivo.” (Os destaques em itálico são do original).

¹²⁵ FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. 4.ed., revista e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 61.

¹²⁶ ATIENZA, Manuel. **As Razões do Direito** – Teorias da Argumentação Jurídica. Trad. de Maria Cristina Guimarães Cupertino. 3ª ed. São Paulo: Landy, 2003. p. 37. Ainda nessa obra, na p. 212, o mesmo autor aponta como uma das insuficiências da teoria padrão da argumentação jurídica (o autor referido considera como padrão as teorias de Robert Alexy e de Neil MacCormick, p. 211) exatamente as circunstâncias de que essa teoria não trata da argumentação sobre fatos, que é em grande parte, segundo o mesmo autor, efetuada na vida jurídica, ocupando-se, a teoria padrão, praticamente só com as questões normativas.

à justificação das decisões jurídicas.¹²⁷ Daí falar-se em justificação interna para referir à situação de que a decisão decorre logicamente das premissas postas como fundamentação, e em justificação externa para se referir à correção das premissas.¹²⁸

Mesmo aqueles que sustentam a insuficiência do silogismo para a solução de casos jurídicos admitem que, na verdade, tudo depende da construção e montagem das premissas, isto é, da amplitude ou da gama de elementos normativos que o intérprete e aplicador leva em consideração para a montagem da premissa maior, e do espectro maior ou menor de elementos fáticos que ele considera para a construção e montagem da premissa menor, sendo que nesse procedimento de construção das premissas¹²⁹ são utilizados tanto argumentos dedutivos como argumentos indutivos ou não-dedutivos.¹³⁰

A justificação interna, que se refere à validade da inferência lógica decorrente das premissas normativa e fática em direção à conclusão, depende da justificação externa, que se refere à justificação dos fundamentos da construção tanto das premissas fáticas quanto das premissas normativas.¹³¹

¹²⁷ ATIENZA, Manuel. **As Razões do Direito** – Teorias da Argumentação Jurídica. Trad. de Maria Cristina Guimarães Cupertino. 3ª ed. São Paulo: Landy, 2003. p. 20, disserta sobre o contexto de descoberta e o contexto de justificação. O primeiro estaria se referindo ao procedimento mediante o qual se estabelecerá uma premissa ou conclusão e, o segundo, referir-se-ia ao procedimento que justifica a premissa ou conclusão. O mesmo autor ainda acentua que ambos esses contextos – cada um deles – podem ser descritivos ou prescritivos. E, em outra passagem da mesma obra, p. 215, o mesmo autor adverte que o estudo da argumentação jurídica não deve se restringir simplesmente ao do contexto da justificação, mas deve abranger também o da descoberta.

¹²⁸ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica** – A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica. Trad. de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Editora, 2005, pp. 217/218, assim se refere à noção de justificação interna e de justificação externa: “Nos discursos jurídicos trata-se da justificação de um caso especial de proposições normativas, as decisões jurídicas. Podem distinguir-se dois aspectos da justificação: a *justificação interna* (internal justification) e a *justificação externa* (external justification). Na justificação interna verifica-se se a decisão segue logicamente das premissas que se expõem como fundamentação; o objeto da justificação externa é a correção destas premissas.” (Os destaques em itálico é do original).

¹²⁹ Sobre a construção das premissas ver ÁVILA, Humberto. Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, n. 21, jan./fev./mar. 2010. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-21-JANEIRO-2010-HUMBERTO-AVILA.pdf>>. Acesso em: 17 mar. 2012.

¹³⁰ ATIENZA, op. cit., p. 31 et seq.

¹³¹ Ibid., p. 42, a respeito desse tema, referindo à lição de Kalinowski, assim se manifesta: “...os argumentos estritamente lógicos são regidos tanto por regras lógicas em sentido estrito (as da lógica deontica fazem parte da lógica formal dedutiva) quanto por regras extralógicas, isto é, por regras jurídicas de interpretação do Direito. Além disso, Kalinowski considera que o primeiro tipo de regras se

As premissas da norma, tanto a fática como a normativa, não estão dadas e não são inferidas diretamente nem dos fatos brutos e nem dos elementos normativos brutos que compõem o sistema jurídico, pois aí há a intermediação do intérprete e aplicador, da linguagem jurídica e da teoria da argumentação jurídica.

Assim como para a descoberta e formulação do sistema jurídico há imprescindibilidade do ser humano – o intérprete e aplicador –, assim também para a construção das premissas, que compõe a tarefa de formulação da norma, há necessidade da presença do intérprete ou aplicador, o qual não infere automaticamente dos dados brutos – normativos e fáticos – direta, imediata e mecanicamente o conteúdo das premissas, sendo necessária a mediação da linguagem, da interpretação e da argumentação.

Assim, há um espaço de construção das premissas que é o espaço da argumentação jurídica em que, embora possam ser utilizados argumentos lógicos – mas não somente estes – são utilizados argumentos jurídicos em geral, limitados pela amplitude do sistema jurídico, a partir dos elementos que compõem próprio sistema, isto é, os textos normativos, o costume, a jurisprudência, os negócios jurídicos, os princípios de direito, a doutrina e os valores jurídicos, como adiante melhor será demonstrado.¹³²

A teoria da argumentação jurídica, nesse espaço de construção da norma e de aplicação do Direito, é mais do que interpretação e compreensão do fenômeno jurídico, caracterizando-se, na verdade como uma metódica jurídica no sentido em que a expressão é empregada por MÜLLER,¹³³ abrangendo a hermenêutica, a interpretação e a metodologia, constituindo-se, enfim, numa metódica jurídica que encampa as atividades de formulação e concretização da norma como realização do próprio Direito.

Em tal contexto, as lacunas, os conflitos, contradições e colisões entre disposições normativas, princípios, regras, etc., desde um ponto de vista do sistema jurídico, da norma jurídica e da argumentação jurídica, são aqui visualizados como

subordina ao segundo, o que poderia ser entendido no sentido de que a justificação interna depende da (ou é um momento logicamente posterior ao da) justificação externa.”

¹³² Ver adiante item 1.3 e subitens 1.3.1 a 1.3.7.

¹³³ MÜLLER, Friedrich. **Métodos de Trabalho do Direito Constitucional**. 3.ed. Trad. de Peter Neumann. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 2/3.

contradições entre argumentos jurídicos que devem ser solvidos pelo intérprete e aplicador na construção e montagem das premissas, mediante o uso das ferramentas ofertadas pelo próprio sistema e pela teoria da argumentação jurídica.

Esses conflitos, oposições, contradições e lacunas, portanto, não são do sistema – pois isso contrariaria a própria noção de sistema antes referida –, mas são do Direito como fato bruto e da mente ou do raciocínio do intérprete e aplicador, ante a sua insuficiência para solvê-los, pois, afinal, é ele que descobre e formula, a partir dos dados brutos e da massa informe que é o Direito, tanto o sistema jurídico quanto as normas jurídicas respectivas.

Em tais circunstâncias, não há conflito de normas, pois, se a norma é o significado das disposições do ordenamento, como resultado da atividade do intérprete e aplicador, as lacunas, os conflitos, as oposições e contradições – que se dão, como dito, no plano da argumentação e formulação das normas – já foram solucionados quando da formulação da norma. Por isso, desse ponto de vista, é inadequado falar em conflitos de normas.

Além disso, a norma não pode ser formulada apenas como simples entidade normativa despregada dos fatos aos quais ela faz referência. A formulação da norma, e a própria norma, têm uma finalidade específica que é a sua aplicação a casos concretos para a resolução de conflitos.

Mesmo a dogmática jurídica, quando trabalha na formulação de uma norma o faz, diante de um caso concreto ou de um caso hipotético ou imaginário,¹³⁴ mas jamais pode prescindir – para que a atividade dogmática seja séria e consequente – da pretensão de aplicação concreta.

A linguagem das fontes, ou dos elementos que, afinal, estruturam e compõem o sistema jurídico, são, no âmbito desta investigação, considerados como

¹³⁴ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica** – A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica. Trad. de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Editora, 2005, p. 209, em na nota de rodapé nº 1, assim registra: “Com o conceito de discussão científico-jurídica (dogmática), deve-se entender aqui as discussões da Ciência do Direito elaborada institucionalmente no que se refere diretamente à solução de casos jurídicos reais ou imaginários, que justificam ou criticam enunciados dogmáticos, construções e teorias que têm, ao menos, alguma relação com a solução de casos jurídicos.”

aquilo que MÜLLER¹³⁵ denominou, ao demonstrar a não-identidade entre texto e norma, de ‘ponta do *iceberg*’, isto é, o teor literal ou linguístico do Direito como um todo, que serve à formulação do programa da norma e do âmbito da norma. O programa da norma é assim caracterizado por MÜLLER,¹³⁶ referindo ao campo dos direitos fundamentais: “O texto da norma é interpretado com todos os recursos hermenêuticos [Mitteln der Auslegung], com todos os dados de linguagem. Quer dizer: em termos gramaticais, históricos, genéticos e sistemáticos; mas também com procedimentos modernos de interpretação da constituição, como, por exemplo, ‘interpretação conforme a constituição’, ‘correção funcional’, ‘proporcionalidade’, ‘concordância prática’, ‘conexão [Zusammenhang] entre direitos fundamentais e competências’. O resultado dessa interpretação é chamado aqui de programa da norma. Com ele se elabora a primeira parte da norma jurídica”.

O âmbito da norma é a realidade ou parte dela que o programa da norma tomou para construir seu âmbito de regulamentação, sendo que essa realidade ou parte

¹³⁵ MÜLLER, Friedrich. **Métodos de Trabalho do Direito Constitucional**. 3.ed. Trad. de Peter Neumann. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 38. Uma leitura mais apressada poderia levar o leitor menos avisado à ideia de que o autor, ao tratar do ‘programa da norma’ e do ‘âmbito da norma’, por aludir mais intensamente ao texto literal, estaria referindo apenas ao direito escrito, particularmente às leis. Entretanto, numa leitura mais atenta, percebe-se com facilidade que o autor não trata apenas daquilo que se poderia chamar de Direito escrito e nem só das leis, mas leva em consideração ampla gama de elementos que abrangem também o costume, a doutrina, a jurisprudência, etc. Eis a passagem que marca e demonstra o afirmado, nas pp. 39/40, da obra citada: “A não-identidade de norma e texto da norma, a não-vinculação da normatividade a um teor literal fixado e publicado com autoridade ressalta também o fenômeno do *direito consuetudinário*. Não se duvida da sua qualidade jurídica, embora ele não apresente nenhum texto definido com autoridade. Essa propriedade do direito, de ter sido elaborado de forma escrita, lavrado e publicado segundo um determinado procedimento ordenado por outras normas, não é idêntica à sua qualidade de norma. Muito pelo contrário, ela é conexas a imperativos do Estado de Direito e da democracia, característicos do estado constitucional burguês da modernidade. Mesmo onde o direito positivo dessa espécie predominar, existe *praeter constitutionem* um direito (constitucional) consuetudinário com plena qualidade de norma. Além disso mesmo no âmbito do direito vigente a normatividade que se manifesta em decisões práticas não está orientada linguisticamente apenas pelo texto da norma jurídica concretizada. A decisão é elaborada com ajuda de materiais legais, de manuais didáticos, de comentários e estudos monográficos, de precedentes e de material do Direito Comparado, quer dizer, com a ajuda de numerosos textos que são não idênticos ao e transcendem o teor literal da norma.” (Os destaques em itálico são do original).

¹³⁶ MÜLLER, Friedrich. Interpretação e Concepções Atuais dos Direitos do Homem. Trad. de Peter Neumann. In: CONFERÊNCIA NACIONAL DA OAB, 25., 1994, Foz do Iguaçu. **Anais**. Foz do Iguaçu, 1994, p. 541. (Os destaques sublinhados e entre aspas são do original).

dela pode ser gerada no próprio Direito, como, entre outros, as formas jurídicas, ou ser tomada de fora do Direito, da realidade não-jurídica.¹³⁷

Como acentua MÜLLER¹³⁸ “Correspondentemente, elementos ‘normativos’ e ‘empíricos’ do nexo de aplicação e fundamentação do direito que decide o caso no processo da aplicação prática do direito provam ser multiplamente interdependentes e com isso produtores de um efeito normativo de nível hierárquico igual.”

O âmbito da norma, como parte do programa da norma, compõe a hipótese normativa.¹³⁹

Em tais circunstâncias, a norma equivale à solução ou à decisão do caso jurídico. Por isso é importante neste ponto assinalar a distinção entre a decisão jurídica oriunda da dogmática e a decisão jurídica oriunda das autoridades com poder de decidir conflitos entre as partes: os funcionários administrativos e os juízes.

Nesse sentido a norma formulada pela dogmática é uma decisão jurídica porque aponta a solução do caso optando por uma de tantas soluções possíveis. Todavia, a sua decisão não é vinculante para as partes e apenas se tornará vinculante se for adotada por um funcionário administrativo ou por um juiz.

A norma construída pelo funcionário administrativo ou pelo juiz – que poderá ser até mesmo aquela que foi construída pela dogmática, e que foi tomada de empréstimo pelo funcionário ou juiz – terá como característica específica a vinculação das partes envolvidas no caso que se apresenta como objeto de decisão.

A norma, portanto, pode ser vista como norma de decisão do caso, podendo ser vinculativa, nos casos em que é pronunciada por juízes e funcionários administrativos, ou não-vinculativa nas hipóteses em que ela é formulada pela doutrina diante de casos reais ou imaginários, circunstância em que se caracteriza mais como uma sugestão de decisão.

¹³⁷ MÜLLER, Friedrich. **Métodos de Trabalho do Direito Constitucional**. 3.ed. Trad. de Peter Neumann. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 42-43.

¹³⁸ Ibid., p. 43. Os destaques entre aspas são do original.

¹³⁹ MÜLLER, Friedrich. **Métodos de Trabalho do Direito Constitucional**. 3.ed. Trad. de Peter Neumann. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 44.

Mas há ainda outra característica que distingue a norma formulada pelos juízes, tanto daquela formulada pelo funcionário administrativo quanto daquela formulada pela doutrina. Trata-se da vinculação que decorre da decisão judicial que é uma vinculação especial porque se produz com substituição da vontade das partes e com definitividade. Com efeito, a decisão judicial após o decurso do prazo dos recursos e, depois, após o prazo de eventuais ações rescisórias – de acordo com as peculiaridades de cada ordenamento jurídico – torna-se decisão definitiva, com proteção constitucional específica como direito fundamental, como no Brasil, em que a Constituição, no art. 5º, inciso XXXVI, resguarda dos efeitos da lei a chamada coisa julgada.

A norma, como unidade última do sistema jurídico, é uma decisão jurídica formulada para a solução de casos jurídicos e se identifica com o silogismo jurídico, sendo que é no campo de formulação da norma, isto é, da construção das premissas, normativa e fática, que a argumentação jurídica atua para a montagem precisamente dessas premissas, utilizando nessa tarefa tanto argumento dedutivos como argumentos indutivos ou não-dedutivos.

A questão dos limites do poder regulamentar tributário é um problema de racionalidade e de formulação das normas que determinam o exercício e o controle desse mesmo poder, quer do ponto de vista constitucional, envolvendo inclusive a temática dos direitos fundamentais, quer do ponto de vista da legislação inferior.

1.3 SISTEMA JURÍDICO – ELEMENTOS ESTRUTURAIS

Como já referido, o sistema jurídico, a par de ser um conjunto de normas jurídicas, está estruturado por elementos que o constituem, os quais contribuem para a descoberta e formação das normas jurídicas.

A influência dos elementos componentes do sistema jurídico na interpretação e aplicação do Direito, dentro do espaço de formulação da norma jurídica, na sua concepção argumentativa, tem relevância na determinação da norma jurídica do

poder regulamentar destinada a circunscrever os limites do exercício de tal poder, especialmente no que atina com as obrigações tributárias, em particular, no pertinente às obrigações de fazer, não fazer ou tolerar, que atingem, dentre outros, o direito geral de liberdade.

Os elementos que compõem e estruturam o sistema jurídico – no espectro da noção aqui adotada – são os textos normativos, o costume, a jurisprudência, os negócios jurídicos, os princípios de direito, a doutrina e os valores jurídicos.

Esses elementos são identificados e utilizados largamente pelos interpretes e aplicadores, sejam juízes, administradores ou doutrinadores, para sistematizar e harmonizar o direito, isto é, para dotar o direito do caráter sistemático, mesmo que não se reconheça a todos e a cada um daqueles elementos o caráter de fonte do direito, no sentido clássico de nascedouro primário do direito apenas submetido à Constituição.

Ao falar-se em fontes do direito¹⁴⁰ está implícita a ideia de poder: um poder normativo, positivamente reconhecido, que pode adotar medidas normativas com caráter prescritivo da conduta humana. Em suma, um poder que pode editar ou reconhecer veículos normativos com força de obrigar. Nessa linha de raciocínio, é de registrar que há juristas que reconhecem como fontes do direito a legal, a consuetudinária, a jurisdicional e a negocial.¹⁴¹

Entretanto, não se pode olvidar o entendimento da corrente que sustenta que não só a jurisprudência, mas também a doutrina é fonte do direito,¹⁴² pelo menos sob determinado ponto de vista.

¹⁴⁰ VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e Sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Editora Noeses, 2005, pp. 61/62, acentua que “(...) o *conceito dogmático de fonte* é o de modo de produção que o ordenamento estabelece como tal. Pode ser o costume, a legislação, os julgamentos uniformes da atividade jurisdicional, ou fração de outro ordenamento – o internacional, por exemplo – que se incorpore, por convocação do ordenamento-base. Seja qual for o modo de constituição de regras jurídicas, *para o jurista*, no fazer Ciência-do-Direito, em sentido estrito, fonte técnica (fonte formal) é aquela de onde dimanam normas com força vinculante para os indivíduos-membros e para os indivíduos-órgãos da coletividade.” (Os destaques em itálico são do original).

¹⁴¹ REALE, Miguel. **Fontes e Modelos do Direito** – Para um novo paradigma hermenêutico. São Paulo: Ed. Saraiva, 1994, pp. 11-12, 15-16 e 66-75. Na página 15 o autor dá o seu conceito de fonte do direito: “... a fonte do direito é uma estrutura normativa capacitada a instaurar normas jurídicas em função de fatos e valores, graças ao poder que lhe é inerente.”

¹⁴² GUASTINI, Riccardo. **Le fonti del diritto e l'interpretazione**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1993, p. 9. Referindo-se a essa corrente o autor assim escreve: “Da questo punto di vista, costituiscono fonti

Há também a chamada concepção mista da noção de fonte do direito, por isso que os juristas, para identificar as fontes, ora tomam em consideração o critério material, ora levam em conta o critério formal, de modo que se consideram fontes as leis singulares e as leis meramente formais, ainda que desprovidas de conteúdo normativo abstrato e geral, e se consideram também fontes, em virtude de um critério material, a jurisprudência e a doutrina.¹⁴³

Seja como for, o sistema jurídico não é formado somente pelas fontes, entendidas como nascentes de criação do direito, mas é formado também – além das fontes ditas tradicionais – por elementos que permitem o conhecimento, a interpretação e a aplicação do próprio Direito, isto é, elementos que, por intermédio do intérprete e aplicador, tornam o Direito não só um sistema, mas também uma realidade viva e atuante no mundo concreto da vida vivente, precisamente porque são fatores que contribuem para a descoberta e formação das normas jurídicas.

Assim, os textos normativos, o costume, a jurisprudência, os negócios jurídicos, os princípios de direito, a doutrina e os valores jurídicos constituem-se em elementos que se inter-relacionam e se interconectam harmonicamente numa relação de todo e parte e de parte e todo para formar, não só o sistema jurídico, mas também a norma jurídica como a categoria lógica e axiológica, que disciplina a conduta humana, mediante postulados hermenêuticos e uma teoria da argumentação jurídica.¹⁴⁴

del diritto tutti gli elementi che collaborano a determinare il contenuto de tali decisioni: non solo dunque le formulazioni normative dotate di autorità (le fonti del diritto in senso tradizionale: leggi, regolamenti, etc.), ma anche i precedenti giurisprudenziali, le dottrine dei giuristi, le ideologie etiche e politiche (i sentimenti di giustizia) dei giudici e degli amministratori, etc.”

¹⁴³ GUASTINI, Riccardo. **Teoria e dogmatica delle fonti**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998, p. 68. A respeito dessa concepção mista envolvendo o critério formal e o critério material, o autor apresenta exemplos descrevendo o seguinte: “Ad esempio: è in virtù di un criterio formale di identificazione che, in genere, si considerano fonti del diritto le leggi singolari (le leggi-provvedimento, le leggi cosiddette meramente formale, etc.) benchè sprovviste di contenuto normativo; è in virtù di un criterio materiale di identificazione che alcuni considerano fonte del diritto la giurisprudenza (o addirittura la dottrina), malgrado che nessuna norma autorizzi i giudici (e i giuristi) a produrre diritto; è, ancora, in virtù di un critério materiale di identificazione che si considerano fonti di diritto da alcuna norma sulla produzione giuridica, che si usa chiamare «fonti *extra ordinem*».” (O destaque e o itálico são do original).

¹⁴⁴ SERRANO, José Luis. *Validez y Vigencia: la aportación garantista a la teoría de la norma jurídica*. Madrid: Editorial Trotta, 1999, p. 103, registra o seguinte sobre o tema: “Por ello, definida la norma a través de la diferencia validez/vigencia, nos vemos obligados a buscar su naturaleza no en la propia norma – como quisiera un torpe positivismo analítico –, sino en un complejo sistémico simultáneamente sistema real del mundo real y sistema axiológico, simultáneamente reglado y valorizado, un sistema cerrado normativamente y abierto cognitivamente.”

Por isso os elementos que constituem o sistema também são fatores normativos que contribuem para a descoberta e formação das normas jurídicas.

Entretanto, antes do exame da temática relativa à norma jurídica, é imprescindível levar a efeito, sucintamente em razão dos limites do objeto deste estudo, a exposição da ideia de cada um desses elementos que compõem o sistema.

1.3.1 Os Textos Normativos

Os textos normativos têm importância capital para o objeto deste estudo, pois a eles estão ligadas as questões da legalidade e da tipicidade tributárias, temas que têm influência direta nos limites do poder regulamentar.

Tais textos¹⁴⁵ são expressos pela linguagem normativa do legislador, aqui entendido o legislador no seu sentido lato, abrangendo tanto o Parlamento como as autoridades que editam atos normativos,¹⁴⁶ mesmo aqueles atos que apenas contribuem para o esclarecimento do conteúdo normativo das leis do Parlamento, como os decretos regulamentares e outros atos normativos expedidos por autoridades subalternas, como atos normativos expedidos pela Fazenda Pública (instruções normativas, pareceres normativos, etc.), respeitados evidentemente os âmbitos normativos de validade de cada um desses atos, decorrentes da competência constitucionalmente determinada, dos princípios constitucionais do Estado Democrático de Direito (CRFB, art. 1º), do sistema republicano (CRFB, preâmbulo, arts. 1º, 3º e 4º), da soberania popular (CRFB, arts. 1º, par. único, e 14), da separação dos Poderes

¹⁴⁵ A expressão 'textos normativos' é aqui empregada como texto bruto decorrente das chamadas fontes do direito, textos esses com caráter imperativo e vinculante e impostos pelo poder de império do Estado, os quais são aptos a dar vida e formar as normas jurídicas, segundo a noção que a estas é emprestada nesta investigação.

¹⁴⁶ Tendo em vista o objeto do presente estudo, o interesse e o foco particular de análise recairá sobre os atos normativos editados pelo Poder Executivo no exercício do poder regulamentar.

(CRFB, arts. 2º e 60, § 4º, III), do sistema federativo (CRFB, preâmbulo, arts. 1º, 3º, 4º e 60, § 4º, I), da legalidade (CRFB, arts. 5º, II, e 150, I), etc., de cujo contexto se infere que a inovação originária e primária da ordem jurídica, no sentido de criação, modificação ou extinção de direitos e deveres, somente pode ocorrer por lei, em seu sentido formal e material, como ato do Parlamento, ressalvada apenas as hipóteses de delegação legislativa, como a lei delegada e a lei complementar de delegação (CRFB, arts. 68 e 22, par. único), e por fim os casos de deslocamento¹⁴⁷ constitucional parcial do poder de legislar,¹⁴⁸ como os da medida provisória e de decretos do Executivo (CRFB, arts. 62, 87, XXVI, e 153, § 1º), tudo quando expressamente previsto em disposição constitucional decorrente do poder constituinte originário.¹⁴⁹

¹⁴⁷ HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 4.ed. Revista e Atualizada. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 570. O autor referido, assim se pronuncia sobre o tema dos deslocamentos constitucionais do poder de legislar: “No mundo contemporâneo, o monopólio da lei reside no Poder Legislativo. A Lei é o ato do órgão legislativo, nas suas várias denominações de Parlamento, Congresso, Câmaras, Assembleias, conforme a preferência da Constituição, sancionado ou promulgado pelo Poder Executivo. Aí temos a ineliminável lei formal que a matéria da lei acrescenta o conteúdo da lei material. A localização da lei no Poder Legislativo é constante e generalizada nos sistemas jurídicos do mundo contemporâneo. A mudança ocorreu em outro plano, o do deslocamento da atividade legislativa para o Governo, através do Decreto-Lei, da Legislação delegada, dos *provvedimenti provvisori* e das Medidas Provisórias, reduzindo a intensidade do monopólio legislativo, sem a perda da competência exclusiva de elaboração da lei. A atividade legislativa paralela do Poder Executivo, em períodos normais ou em períodos de crises, passou a compartilhar do exercício da atividade legislativa, atingindo a exclusividade da competência legislativa que o Poder Legislativo deteve no esplendor da democracia clássica e do liberalismo político e econômico.” (Os destaques são do original).

¹⁴⁸ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 5.ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007. p. 142, referindo que autoridade significa competência, acentua que “Quanto ao conteúdo, a competência é soberania, isto é, poder de obrigar os outros mesmo sem o seu consentimento.” Assim, com a expressão ‘**poder de legislar**’ quer-se significar o poder atribuído pela Constituição Federal, a um ou mais órgãos do Estado, de inovar primária e originariamente a ordem jurídica por meio da edição de textos normativos com aptidão jurídica de interferir na esfera de direitos das pessoas, criando modificando ou extinguindo direitos e deveres. O poder de legislar, assim, no Estado Constitucional, e particularmente no Brasil, é prevalentemente do Parlamento. O veículo próprio, em regra geral, para inovação da ordem jurídica é a lei ordinária. Outras figuras subalternas, como o decreto regulamentar do Poder Executivo ou a instrução normativa da Receita Federal do Brasil não podem inovar a ordem jurídica no sentido que aqui se atribui a essa expressão.

¹⁴⁹ HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 4ª ed. Revista e Atualizada. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 107, utiliza as expressões ‘poder constituinte originário’ e ‘poder constituinte derivado’, as quais são também aqui adotadas por serem, segundo aquele mesmo autor, expressões consagradas na doutrina e na jurisprudência. Em tais circunstâncias, a expressão ‘poder constituinte originário’ é entendida como o poder decorrente da Assembleia Nacional Constituinte, e ‘poder constituinte derivado’ como o poder meramente congressional, do Congresso ordinário, não proveniente de uma assembleia constituinte, decorrente de convocação específica do povo, para a instauração de uma nova ordem constitucional.

Os textos normativos compreendem, então, além da própria Constituição Federal, as figuras componentes do processo legislativo (CRFB, art. 59), como as constituídas pelas emendas à Constituição, as leis complementares, as leis ordinárias, as leis delegadas, as medidas provisórias, os decretos legislativos, e as resoluções. Além dessas figuras, também existem os decretos regulamentares do Executivo (CRFB, art. 84, IV), os regimentos dos tribunais (CFRB, art. 96, I, 'a'), e outros atos normativos de autoridades subalternas como, v. g., os da Receita Federal, que edita instruções normativas, atos declaratórios normativos, pareceres normativos, etc.

Entre essas categorias que integram o processo legislativo, merecem destaque a medida provisória, a lei delegada e a lei complementar de delegação, por representarem exceções à competência parlamentar relativa ao poder de legislar. E entre as demais figuras, a relevância que se empresta nesta investigação é aos decretos regulamentares do Executivo, especialmente diante das indagações quanto ao seu alcance de inovação ou não da ordem jurídica.

A medida provisória representa deslocamento constitucional parcial do poder de legislar do Parlamento para o Executivo.¹⁵⁰ É editada nos casos de urgência e relevância, em determinadas matérias e, sendo exceção à regra geral da competência parlamentar, como tal deve ser interpretada (CFRB, arts. 62 e 87, XXVI).

A lei delegada e a lei complementar de delegação constituem delegação constitucional legislativa para o Presidente da República e para os Estados-membros.

¹⁵⁰ Ibid., p. 563, ferindo o tema do aludido deslocamento da atividade legislativa, identificando aí um fenômeno generalizado nos sistemas jurídicos contemporâneos, com propriedade, assim se expressa sobre a matéria: "Não é o monopólio da lei formal e da lei material que está em causa no mundo contemporâneo. Trata-se do deslocamento parcial da atividade legislativa para outros titulares, aos quais as Constituições contemporâneas permitem, através de técnicas e de procedimentos apropriados, o exercício da competência legislativa, para emanar atos distintos da lei, mas que possuem força e valor de lei. Essas técnicas e procedimentos não são criações do mundo contemporâneo. Lançam raízes no passado e denunciam, pelo menos, a desconfiança na competência do Poder Legislativo para legislar rapidamente ou atender situações de emergência. O deslocamento parcial da atividade legislativa do Parlamento para outros centros de legislação não constitui procedimento raro e restrito a este ou aquele Estado. É fenômeno generalizado, que se disseminou nos sistemas jurídicos contemporâneos e ingressou nas democracias clássicas e nas democracias modernas, nos regimes republicanos e nos regimes monárquicos, nas Constituições presidencialistas e nas Constituições parlamentaristas. Após o choque inicial, que feriu os preceitos da doutrina constitucional fundada na separação dos poderes e na distribuição orgânica de competências, acenando com a ameaça da ditadura, o procedimento e as técnicas que preconizaram a adoção de novas formas de atividade legislativa, além da lei formal e da lei material, encontraram consagração nos textos constitucionais do Governo representativo."

Ambas são editadas nas matérias em que é constitucionalmente possível a delegação, sendo que a lei delegada tem os limites estabelecidos na autorização do Congresso Nacional. Essas duas hipóteses de delegação, como exceções à regra geral da competência parlamentar, como tal também devem ser interpretadas (CFRB, arts. 68 e 22, par. único).¹⁵¹

Os decretos regulamentares do Executivo, como se verá adiante, somente operam nas situações expressamente previstas e autorizadas na Constituição Federal. O papel desses decretos tem especial relevância neste estudo, na medida em que os objetivos desta investigação dizem com os limites do poder regulamentar, o qual é normalmente veiculado por decreto.

Demonstrar-se-á adiante que, na ordem constitucional brasileira, não pode haver delegação legislativa com base em lei inferior, sendo vedado às autoridades do Poder Executivo inovar primariamente a ordem jurídica por meio de atos regulamentares.¹⁵²

Os textos normativos, portanto, de maneira abrangente, compreendem a Constituição Federal, as Emendas à Constituição, as Constituições dos Estados-membros, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, as leis complementares, as leis ordinárias, as leis delegadas, os decretos-leis decorrentes da ordem constitucional anterior, recepcionados pela Constituição Federal de 1988, os

¹⁵¹ Ver subitem 3.6, Figura 3, Quadro Comparativo.

¹⁵² MAURER, Hartmut. **Elementos de Direito Administrativo Alemão**. Trad. do Prof. Dr. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 25, a propósito do tema, com relação à situação da Alemanha, assim anota: "O executivo, somente em virtude de uma autorização legal, pode tornar-se ativo dispondo direito e promulgar regulamentos jurídicos. Uma autorização universalmente formulada (autorização geral) não basta. Ao contrário, o dador de leis deve mesmo indicar o conteúdo, finalidade e dimensão do regulamento jurídico no futuro e, com isso, determinar seu quadro e sua direção de objetivo (autorização especial). A dação de regulamento é, assim, disposição de direito, mas não disposição de direito original, e sim, derivado. Ela não apresenta uma infração verdadeira da divisão de poderes, porque o dador de regulamentos somente pode tornar-se ativo segundo o ajuste do dador de leis." No Brasil, como será visto neste estudo, diversamente do sistema Alemão, descrito pelo autor citado, não há possibilidade de delegação pelo legislador ordinário ao Executivo, e as possibilidades e limites do regulamento já estão definidas na Constituição Federal, podendo o regulamento ser editado apenas para a fiel execução das leis (CF, art. 84, IV), não podendo ampliar nem diminuir o conteúdo da lei regulamentada, de modo que o Executivo não está autorizado a inovar a ordem jurídica. As exceções em que o Executivo pode fazer essa inovação já estão expressamente no Texto Constitucional, nos casos da Medida Provisória (art. 62), da Lei Delegada (art. 68) e nos casos manipulação de alíquotas de alguns impostos (art. 153, § 1º), o que demonstra que o legislador inferior não poderia fazer delegações 'brancas' para o poder Executivo por meio de leis inferiores que não a Lei Delegada.

decretos legislativos, os tratados e convenções internacionais, as resoluções do Senado e do Congresso, os regimentos internos dos tribunais, os decretos regulamentares, as instruções normativas, as portarias, as circulares, os pareceres normativos, etc.

Em conclusão, os textos normativos compreendem as categorias jurídicas previstas no art. 59 e no art. 84, inciso IV, ambos da CRFB, além de outras figuras ou formas que são autorizadas pela própria Constituição Federal e pela legislação inferior.

O manto normatizador do Direito encampa condutas humanas pertencentes e pertinentes a outros sistemas não-jurídicos e as juridiciza, fenômeno que pode dar-se não só pela lei, mas também pela jurisprudência¹⁵³ e pelo costume. Essa encampação jurídica pode ser constatada, *v. g.*, quando se pensa nos organismos geneticamente modificados, nos abortos eugênicos por anencefalia, na inseminação artificial, no útero de aluguel, na doação de sêmen, entre outros inúmeros e instigantes temas.

Os textos normativos, portanto, produzem, modificam e recompõem o Direito a partir de seu próprio interior e permitem, nas relações com os outros sistemas, a encampação do dado bruto desses outros sistemas, para ser juridicizado no seio do Direito.

Os textos normativos, especialmente aqueles decorrentes das leis em sentido material e formal, têm grande importância na formação das normas jurídicas, já que existem áreas do sistema jurídico, como, *v. g.*, o Direito Penal e o Direito Tributário, em que avulta sobremaneira o chamado princípio da legalidade, de modo que o texto legal tem especial relevância na formulação da norma jurídica penal e da norma jurídica tributária.

Assim, os textos normativos contribuem de maneira fundamental, como fatores normativos, para a formulação da norma jurídica.

¹⁵³ Confira-se na jurisprudência, entre outras, as seguintes decisões que autorizaram a interrupção da gravidez por anencefalia: BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Terceira Câmara Criminal. Apelação Crime nº 70011918026. Relatora Desa. Elba Aparecida Nicolli Bastos. Julgada em 09 jun. 2005. Disponível em: <<http://www.tj.rs.gov.br>>. Acesso em: 11 abr. 2006. BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Segunda Câmara Criminal. Mandado de Segurança nº 70005577424. Relator Des. José Antônio Cidade Pitrez. Julgado em 20 fev. 2003. Disponível em: <<http://www.tj.rs.gov.br>>. Acesso em: 11 abr. 2006.

1.3.2 O Costume

O costume também tem caráter normativo e é elemento que compõe o sistema jurídico,¹⁵⁴ conforme se observa das disposições que determinam que o juiz deve decidir o caso levando em conta o costume nas hipóteses em que a lei for omissa (LICC, art. 4º), e que ele deve interpretar o contrato segundo os usos do lugar (CCB/2002, art. 113). É necessário, entretanto, não confundir a fonte autorizadora do costume, e sua respectiva interpretação, com o próprio costume e sua correspondente interpretação. Uma coisa é a autorização legislativa para a utilização do costume e, outra, bem diversa, é a interpretação e aplicação da norma descoberta e formada a partir do próprio costume. Interpretação e aplicação do costume pressupõem atribuir conteúdo de sentido a uma práxis social, deduzindo desta práxis a existência de uma norma segundo a qual as pessoas se comportam de uma maneira porque entendem que tal modo de comportar-se é uma norma que têm como existente e vinculante.¹⁵⁵

¹⁵⁴ GUASTINI, Riccardo. Le fonti del diritto e l'interpretazione. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1993, p. 3. O autor assim se pronuncia sobre o caráter normativo do costume: "Gli usi (le consuetudini) producono diritto, ossia gerano norme giuridiche. Ciò accade – sia detto per inciso – non in virtù di una intrinseca efficacia normativa della consuetudine, o alunché del genere, bensì in virtù de una norma sulla produzione del diritto) che connette alla consuetudine, assunta come fattispecie condizionante, il realizzarsi di una peculiare conseguenza giuridica: per l'appunto, la nascita di norme giuridiche (art. 1 disp. prel. cod.civ.)." Mas o mesmo autor adverte: "Se gli usi *producono* norme, la raccolte di usi, per contro, se limitano a *formulare, registrare, e documentare* queste norme, che sono (così almeno se suppose) preesistenti alle raccolte stesse." (Os destaques são do original).

¹⁵⁵ GUASTINI, Riccardo. L'interpretazione dei documenti normativi. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 2004, p. 18. O autor faz a distinção entre os usos coletados oficialmente pelos órgãos autorizados, de que trata o art. 9º das Disposições Preliminares do Código Civil Italiano, como fonte de cognição do costume, e o costume propriamente dito como fonte produtora de norma. Nas palavras do autor: "Propriamente intesa, tuttavia, l'interpretazione della consuetudine ha ad oggetto, appunto, la fonte di produzione detta "consuetudine", e non le fonti di cognizione (le raccolte, i documenti) che danno formulazione alle norme consuetudinarie. (...) L'interpretazione della consuetudine, così intesa, consiste non nell'ascrivere significato a formulazioni normative, ma nell'ascrivere senso ad una prassi sociale: più precisamente, nell'inferire da una prassi sociale (l'esistenza de) norme. Cioè nel congetturare che certi soggetti si comportino in un certo modo (non per abitudine, o per caso, o non so che altro, ma) in ossequio ad una norma, che essi ritengono esistente e vincolante. Il che non sembra possibile fare senza prestare attenzione agli eventuali discorsi valutativi e/o normativi di quanti partecipano alla prassi in questione: ai discorsi, cioè, mediante i quali i partecipanti danno, essi stessi, formulazione alle norme cui prestano osservanza, o mediante i quali approvano quanti si conformano alla prassi e/o disapprovano quanti se ne disconzano." (O destaque é do original).

O costume é considerado como lei em sentido material e, nesse sentido, pode integrar materialmente qualquer dos níveis da hierarquia normativa, desde a esfera constitucional, perpassando pelos demais níveis inferiores das disposições normativas.¹⁵⁶

Portanto, o costume produz, altera e recompõe o direito por dentro, sendo recolhido na inter-relação do sistema jurídico com os demais sistemas.

Em uma palavra: o costume é recolhido pelo Direito do sistema social totalizante a que se refere VILANOVA.¹⁵⁷

Em ramos do Direito em que avulta de importância a chamada legalidade, como no Direito Tributário, o caráter normativo do costume é admitido expressamente pela lei, ao estabelecer que são normas complementares das leis as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas (CTN, arts. 100, III, e 146).

Todavia, no Direito Tributário, em face da indeclinável legalidade, constitucional (CRFB, arts. 5º, II, e 150, I) e infraconstitucionalmente exigida (CTN, art. 97), o costume é fator normativo de interpretação e aplicação do Direito, que pode impedir, mas não pode ensejar o nascimento de obrigações tributárias. Nessa medida tem relevância para a temática dos limites do poder regulamentar tributário.

Aliás, é precisamente em razão da legalidade é que os elementos do tributo e da norma tributária não podem ser estabelecidos por disposições normativas que não sejam a lei formal do Parlamento e, por exceção constitucional, a medida provisória.

Embora o costume por si só não possa dar nascimento a obrigações tributárias, a sua influência está em que negócios jurídicos, que podem constituir-se em fatos geradores de obrigações tributárias, podem ser configurados e interpretados segundo os usos e costumes (CCB, arts. 111, 113, 429, 432, 596, 597 e 599, entre outras disposições), especialmente porque os conceitos de Direito Civil, que

¹⁵⁶ BÜLOW, Eric. La Legislación. In: BENDA, Ernest; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang. **Manual de Derecho Constitucional**. 2.ed. Madrid: Marcial Pons, 2001, pp. 729 e 733.

¹⁵⁷ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 2.ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1989, p. 7.

normalmente não podem ser alterados pelo Direito Tributário (CTN, art. 110), podem ter capital influência na configuração da obrigação tributária.

Por isso a questão também tem pertinência com os limites do poder regulamentar tributário.

1.3.3 A Jurisprudência

A jurisprudência caracteriza-se como elemento que compõe e estrutura o sistema jurídico não só porque pode assumir caráter normativo e, portanto, vinculante (CF, arts. 102, § 2º e 103-A), mas fundamentalmente pelo fato inegável de que juízes e tribunais orientam-se por precedentes jurisprudenciais, mesmo que não sejam atribuídos a tais precedentes os aludidos efeitos vinculantes.

Além disso, também as autoridades administrativas, quando fazem a interpretação e aplicação do Direito, levam em consideração a jurisprudência. E isto não só quando se trata de decisão judicial de efeitos vinculantes, mas também em casos em que a jurisprudência consolidou-se num determinado sentido por decisões reiteradas na mesma direção.¹⁵⁸

Ademais, ainda que o Direito brasileiro não esteja histórica e originariamente vinculado à doutrina do precedente, oriunda do sistema do *common law* anglo-saxão, mesmo assim não há como negar que tribunais, juízes e autoridades administrativas orientam-se por precedentes, e isto não propriamente em razão da autoridade do precedente, ou da hierarquia do órgão de origem, mas principalmente em razão da força de convicção que decorre da justificação de fundamentabilidade e da

¹⁵⁸ O Poder Executivo Federal expediu Decreto que possibilita à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional determinar as matérias em que fica dispensado o dever de recorrer, mediante parecer fundamentado aprovado pelo Ministro da Fazenda, nos casos em que haja jurisprudência reiterada e uniforme dos Tribunais Superiores. Nesse sentido é o disposto no art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, que assim estabelece:

“Art. 5º Nas causas em que a representação da União competir à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em suas respectivas áreas de competência, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos.”.

justiça contida nos precedentes, e até mesmo da autoridade intelectual, científica e moral, daqueles que compõem o órgão do qual advém o precedente.

Mesmo que se possa ainda discutir, a despeito desse contexto, o caráter da jurisprudência como fonte do Direito,¹⁵⁹ o fato é que não se pode negar que a jurisprudência condiciona não só a interpretação e aplicação do Direito, mas também a atividade do legislador, visto que não são raras as disposições de lei que vêm para consagrar – e, nesse ponto, às vezes até desnecessariamente – uma posição ou um direito que decorre da jurisprudência firmada nos tribunais.

A doutrina reconhece na jurisprudência dois modelos distintos de atuação. Um subordinado, em que o juiz aplica normas gerais ao caso concreto, e outro autônomo, envolvendo o poder de criar regras jurídicas nas lacunas do ordenamento.¹⁶⁰

Na verdade, no Direito brasileiro, os juízes não só aplicam as normas aos casos concretos, mas também não podem deixar de decidir, nesses casos concretos, alegando lacuna, omissão ou obscuridade da lei, estando em certos casos, autorizados legalmente a proceder quase como se fossem legisladores.¹⁶¹

¹⁵⁹ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica** – A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica. Trad. de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Editora, 2005, p. 264 e 267. Na obra referida, embora o autor não aprofunde a discussão da jurisprudência como fonte do Direito, não deixa de referir, de certo modo, o caráter normativo na utilização do precedente. Eis suas palavras (op. cit. p. 268): “O uso de um precedente significa a aplicação da norma que subjaz à decisão do precedente. ‘O Direito do precedente é também um Direito de normas’. A questão é o que se deve considerar como norma, do ponto de vista do precedente.” (O destaque é do autor).

¹⁶⁰ REALE, Miguel. **Fontes e Modelos do Direito** – Para um novo paradigma hermenêutico. São Paulo: Ed. Saraiva, 1994, p. 70. A respeito dessa temática o autor assim se pronuncia: “Vêm daí duas espécies de modelos jurídicos jurisdicionais: uns *subordinados*, ou de segundo grau, na medida em que consubstanciam aplicações *in concreto* daquilo que *in abstracto* se configura no modelo legal; e outros *autônomos*, e são os modelos jurisdicionais por excelência, cuja existência decorre da correlação de dois princípios jurídicos fundamentais, a saber: a) o juiz não pode deixar de sentenciar a pretexto de lacuna ou obscuridade da lei; b) quando a lei for omissa, o juiz procederá como se fora legislador.” (Os destaques em itálico são do original).

¹⁶¹ Nesse sentido, podem-se citar os seguintes exemplos da legislação brasileira, sem pretensão de exaustividade:

“Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – Decreto-lei nº 4.657/1942, alterado pela Lei nº 12.376/2010:

Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

Art. 5º Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.

Código de Processo Civil:

Nessa linha de raciocínio, é de se reconhecer que não são incomuns situações em que a jurisprudência modifica e até mesmo cria direito, como, *v. g.*, no Direito Tributário, em que um determinado fato, tido antes por tributado, passa, posteriormente, em razão de uma decisão jurisprudencial, a não ser mais tributado, o que pode ocorrer por variados fundamentos jurídicos.

Um exemplo característico que pode ser lembrado, nesse sentido, é o da locação de bens móveis, em que o STF entendeu que locação não se caracteriza como

Art. 126. O juiz não se exime de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide caber-lhe-á aplicar as normas legais; não as havendo, recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito.

Art. 127. O juiz só decidirá por equidade nos casos previstos em lei.

Art. 335. Em falta de normas jurídicas particulares, o juiz aplicará as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e ainda as regras da experiência técnica, ressalvado, quanto a esta, o exame pericial.

Art. 1.109. O juiz decidirá o pedido no prazo de 10 (dez) dias; não é, porém, obrigado a observar critério de legalidade estrita, podendo adotar em cada caso a solução que reputar mais conveniente ou oportuna.

Código de Processo Penal:

Art. 3º A lei processual penal admitirá interpretação extensiva e aplicação analógica, bem como o suplemento dos princípios gerais de direito.

Código Tributário Nacional:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Consolidação das Leis do Trabalho:

Art. 8º As autoridades administrativas e a Justiça do Trabalho, na falta de disposições legais ou contratuais, decidirão, conforme o caso, pela jurisprudência, por analogia, por equidade e outros princípios e normas gerais de direito, principalmente do direito do trabalho, e, ainda, de acordo com os usos e costumes, o direito comparado, mas sempre de maneira que nenhum interesse de classe ou particular prevaleça sobre o interesse público.

Parágrafo único. O direito comum será fonte subsidiária do direito do trabalho, naquilo em que não for incompatível com os princípios fundamentais deste.

Lei nº 9.099 de 20 de setembro de 1995:

Art. 6º O juiz adotará em cada caso a decisão que reputar mais justa e equânime, atendendo aos fins sociais da lei e às exigências do bem comum.”

prestação de serviço, embora a jurisprudência anterior da mesma Corte entendesse que locação era prestação de serviços.¹⁶² A partir desse precedente do STF, a jurisprudência, inclusive a do STJ, passou a entender que a locação de bens móveis não é mais tributada porque não é prestação de serviços tributável pelo ISSQN municipal.¹⁶³

Na verdade a jurisprudência é a chamada norma de decisão, que decorre da interpretação e aplicação do Direito, levada a efeito no caso concreto pelo Judiciário, diferente da norma jurídica de decisão elaborada pela dogmática que decorre da interpretação e aplicação do Direito feita pelos juristas, que, embora também possa ser decisória quanto à escolha de um conteúdo de significado entre muitos, podendo ser formulada tanto de modo abstrato,¹⁶⁴ como de modo concreto diante de fatos reais ou

¹⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 116121/SP. Relator Min. Octávio Gallotti, Rel. p/o acórdão Min. Marco Aurélio. Julgado em 11 out. 2000, maioria, DJU de 25 mai. 2001, p. 17. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 22 mar. 2006. A ementa do acórdão referido está assim redigida: “TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.” Observe-se que anteriormente a jurisprudência da Corte Máxima era no sentido de que o mesmo fato era tributado pelo imposto municipal, conforme se vê pelo seguinte precedente: “ISS - LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS, EXPRESSAMENTE INCLUIDA NO ITEM 52 DA LISTA DE INCIDENCIA. 'IN CASU', CARACTERIZADA COMO LOCAÇÃO DE MÓVEIS E NÃO 'LEASING'. CONCEITO DE 'SERVIÇOS'. ART. 18, PARAGRAFO 5. DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL NÃO PREQUESTIONADO; ART. 24, II, NÃO VIOLADO. CABIMENTO PELA ALINEA 'C' INDEMONSTRADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso Extraordinário nº 113383/SP. Rel. Min. Oscar Correa. Julgado em 22 mar. 1988, unânime, DJU de 29 abr. 1988, p. 9849. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 22 mar. 2006.

¹⁶³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso Especial nº 615161/PB. Rel. Min. Eliana Calmon. Julgado em 01 set. 2005, unânime, DJU de 19 set. 2005, p. 269. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 22 mar. 2006. A ementa do acórdão tem o seguinte teor: “TRIBUTÁRIO – ISS – LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS – ILEGALIDADE – OFENSA AO ART. 565 DO CC – PRECEDENTE DO STF NO RE 116.121/SP. 1. O Decreto-lei 406/68 (com a redação dada pela LC 56/87), contemplou, no item 79 da Lista de Serviços anexa, a locação de bens móveis como passível de incidência do ISS. 2. O STF, no julgamento do RE 116.121-3/SP, declarou incidentalmente a inconstitucionalidade da exigência, restando assentado que a exigência de ISS sobre locação de bem móvel contraria a Lei Maior e desvirtua institutos de Direito Civil. 3. Segundo o Código Civil, na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição, enquanto que a prestação de serviços envolve diretamente o esforço humano. 4. Recurso especial conhecido em parte e provido.”

¹⁶⁴ GUASTINI, Riccardo. **L'interpretazione dei documenti normativi**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 2004, p. 85/86. Analisando a chamada 'interpretação doutrinal' e a 'interpretação judicial' o autor

imaginários.¹⁶⁵ É claro que a norma assim formulada pela doutrina não é vinculante, a não ser que seja adotada por um juiz ou por um funcionário administrativo.

Assim, a jurisprudência, considerada ou não como fonte do direito – a questão é irrelevante, no ponto, para efeito deste estudo – é elemento que produz, altera e recompõe o sistema operando por dentro, à maneira autopoietica, como parece ser de constatação evidente pelo que foi exposto.

É de ressaltar, por fim, que, seja como fonte do Direito, seja como elemento interpretativo que contribui para formulação de normas jurídicas, a jurisprudência tem, nessa medida, um papel modificativo do Direito e por isso tem influência e é importante para a configuração dos limites do poder regulamentar, especialmente no que respeita ao controle judicial dos atos da Administração.

1.3.4 Os Negócios Jurídicos

Normalmente costuma-se usar expressão consagrada no sentido de que ‘o contrato faz lei entre as partes’. Com isso se quer significar, especialmente nos casos em que se está diante dos chamados direitos disponíveis, que as partes podem, dispor de seus direitos, instituírem, elas mesmas, por meio de acordo de vontades, obrigações jurídicas que as vinculem entre si.

assim se manifesta: “Si dice ‘interpretazione dottrinale’ quella compiuta dai giuristi accademici nei loro studi (monografie, manuali, saggi, note a sentenza, e quant’altro). L’interpretazione dottrinale è essenzialmente interpretazione in astratto. Può essere indifferentemente un’attività di accertamento o un’attività di decisione. Quando un giurista si limita all’interpretazione cognitiva contribuisce alla conoscenza del diritto. Quando compie un’interpretazione decisoria fa “politica del diritto”: cerca cioè di influenzare le decisioni interpretative degli organi dell’applicazione (e segnatamente dei giudici); la sua interpretazione ha valore de “proposta” rivolta agli organi dell’applicazione. (...) Si dice ‘interpretazione giudiziale’ quella compiuta dai giudici nell’esercizio della funzione giurisdizionale. L’interpretazione giudiziale è sempre interpretazione decisoria ed è sempre (anche) interpretazione in concreto (“anche”, non solo: dal momento che, come abbiamo visto, ogni interpretazione in concreto pressuppone comunque una interpretazione in astratto). L’interpretazione dottrinale è priva de effetti giuridici. Certo, i giuristi possono, di fatto, influenzare le decisioni dei giudici e della pubblica amministrazione. Ma né i giudici né la pubblica amministrazione hanno alcun obbligo giuridico di adeguarsi alle interpretazioni proposte dai giuristi.”

¹⁶⁵ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica** – A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica. Trad. de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Editora, 2005, p. 209, nota de rodapé nº 1, e 242, 245 e 266.

Todavia, o negócio jurídico não prevalece diante das leis editadas pelo Estado, significando que o acordo de vontades não pode contrariar as disposições legais imperativas, de modo que o espaço para atuação da vontade das partes é determinado pelas vedações legais, e a disponibilidade do direito decorre exatamente de disposições jurídicas autorizadoras e limitadoras da atuação da vontade. Trata-se da chamada competência do cidadão.¹⁶⁶

Assim, a disponibilidade dos direitos decorre dos limites legais. Entretanto, dentro dos limites fixados pelo ordenamento jurídico, o negócio jurídico é fonte produtora do Direito.¹⁶⁷

Como acentua BOBBIO, fala-se de poder negocial para indicar o poder normativo atribuído aos particulares,¹⁶⁸ acentuando, ainda, referido autor que

Outra fonte extremamente abundante de normas em um ordenamento jurídico é o poder atribuído aos particulares para regular, mediante atos voluntários, os próprios interesses: trata-se do chamado *poder negocial*.¹⁶⁹

Aliás, no Direito Tributário, a importância dos negócios jurídicos é reconhecida, por exemplo, no art. 110 do CTN, no sentido de que o legislador tributário

¹⁶⁶ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. 1.ed., 3ª reimpresión. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, pp. 236 e segs. O autor liga a competência do cidadão aos direitos fundamentais, conforme se vê nas seguintes passagens: “No puede haber ninguna duda de que existen competencias del ciudadano que gozan de protección iusfundamental. (p. 236) (...) El otorgamiento de competencias, sean éstas de derecho privado (por ejemplo, adquisición de la propiedad) o de derecho público (por ejemplo, derecho electoral), es sólo una de las tres formas como el orden jurídico puede aumentar activamente el campo de acción y, con esto, la libertad negativa del individuo. Las otras dos formas son el establecimiento de normas protectoras, especialmente normas de derecho penal que se encargan de que terceros no obstaculicen el goce de alternativas de acción, y el otorgamiento de derechos a prestaciones en sentido estricto, que deben asegurar el uso de la posibilidad fáctica de alternativas de acción.” (p. 239).

¹⁶⁷ HANS, Kelsen. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 4ª ed. Coimbra: Arménio Amado – Editor, Sucessor, 1979, p 351. Abordando o tema o Mestre de Viena pontifica: “Num contrato as partes contratantes acordam em que devem conduzir-se de determinada maneira, uma em face da outra. Este dever-ser é o sentido subjectivo do acto jurídico-negocial. Mas também é o seu sentido objectivo. Quer dizer: este acto **é um facto produtor de Direito** se e na medida em que a ordem jurídica confere a tal facto esta qualidade; e ela confere esta qualidade tornando a prática do facto jurídico-negocial, juntamente com a conduta contrária ao negócio jurídico, pressuposto de uma sanção civil. Na medida em que a ordem jurídica **institui o negócio jurídico como facto produtor do Direito**, confere aos indivíduos que lhe estão subordinados o poder de regular as suas relações mútuas, dentro dos quadros das normas gerais criadas por via legislativa ou consuetudinária, através de **normas criadas pela via jurídico-negocial**.” (Os destaques em itálico e negrito foram por mim acrescentados).

¹⁶⁸ BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. Trad. de Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 191.

¹⁶⁹ *Ibid.*, p. 192.

não pode alterar, sem mais, os conceitos e as formas de direito privado, especialmente se estes tiverem sido utilizados pela Constituição Federal, expressa ou implicitamente, para definir competências tributárias.

Seja como for, o fato é que, dentro dos limites fixados pelo próprio Direito, os negócios jurídicos são fontes de criação do direito e, nessa medida, compõem o sistema jurídico com vistas à descoberta e formação das normas jurídicas.

Por isso, os negócios jurídicos também devem ser levados em consideração como fatores normativos de interpretação e aplicação do Direito, tendo nessa medida influência na questão da determinação dos limites do poder regulamentar tributário.

1.3.5 Os Princípios Jurídicos

Os princípios, como antes referenciado,¹⁷⁰ ao lado das regras, são aqui visualizados dentro de uma concepção argumentativa de interpretação e aplicação do Direito. Como tal, são considerados como fatores normativos que possibilitam ou contribuem para descoberta e formação de normas jurídicas.

Aqui se adota a orientação de que os princípios são razões para normas jurídicas nos sentido que aqui se utiliza essa expressão.

Assim, a norma jurídica será descoberta e formulada, a partir do sistema jurídico e de seus elementos formadores, entre eles os princípios decorrentes das disposições do ordenamento jurídico, os quais atuam no espectro do processo hermenêutico levado a efeito a partir do conteúdo dos textos normativos, tudo com base numa teoria da argumentação jurídica e numa teoria dos conceitos jurídicos.

Os conflitos de princípios e de regras são solvidos pelo intérprete e aplicador, no interior do próprio sistema, no espaço de formulação e formação da norma jurídica, que é o âmbito de interpretação e aplicação do Direito.

Os princípios jurídicos podem estar implícitos ou explícitos no sistema jurídico, de modo que podem ou não estar formulados em enunciados normativos

¹⁷⁰ Ver subitem 1.1, retro.

decorrentes das fontes do direito e, além disso, podem expressar ou não uma norma jurídica completa.¹⁷¹

Como já referido¹⁷² e como adiante ainda se fará alusão,¹⁷³ a expressão ‘norma jurídica’ é entendida como o conteúdo de significado de um enunciado normativo proveniente das fontes, que, estruturado logicamente, conecta a um antecedente ou hipótese de incidência, mediante um modal deôntico (proibido, permitido ou obrigatório), uma consequência jurídica que descreve o conteúdo de um dever-ser, sendo que tal norma jurídica não pode prescindir de um fato de conduta real ou imaginário. Se o conteúdo de significado do enunciado normativo das fontes não corresponder a essa estrutura lógica, a norma jurídica não será ‘completa’, no sentido que adiante se atribui a esta expressão.

Os princípios podem ser estabelecidos nominadamente pela linguagem das fontes do direito ou podem ser construídos pelos intérpretes ou aplicadores a partir dos enunciados normativos das fontes do direito.

Os princípios são estabelecidos pela linguagem das fontes quando estas declaradamente nominam de princípios certos enunciados normativos, como, *v. g.*, a própria formulação que encima o Título I da Constituição Federal: “Dos **‘Princípios’** Fundamentais”.¹⁷⁴ Neste caso há uma valoração do próprio legislador que qualifica o enunciado normativo como princípio.¹⁷⁵

¹⁷¹ Ver subitem 1.2.2, retro, e subitem 1.4.1, adiante.

¹⁷² Ver subitem 1.2.2, retro.

¹⁷³ Ver subitens 1.4, 1.4.1 e 1.4.2, adiante.

¹⁷⁴ O negrito e o itálico foram acrescentados. Essa valoração do legislador, e a consequente atribuição da qualidade de princípios, podem ser vistas, exemplificativamente e sem pretensão de exaustividade, em diversas outras disposições constitucionais, como no art. 4º, caput; no art. 5º, § 2º; no art. 21, incisos XXI e XXIII; no art. 29, caput; no art. 32, caput; no art. 34, inciso VII; no art. 35, inciso IV; no art. 37, caput; no art. 46, caput; no art. 125, caput; no art. 127, § 1º; na formulação que encima a Seção I do Capítulo I do Título IV, relativo à tributação e ao orçamento; na formulação que encima o Capítulo I do Título VII, sobre a ordem econômica e financeira; no art. 170, caput, e inciso III; no art. 178, caput; no art. 206, caput; no art. 207, caput; no art. 221, caput; no art. 222, § 3º; no art. 223, caput; no art. 226, § 7º; no art. 227, inciso V; no art. 238, caput; no art. 242, caput; entre outros dispositivos, inclusive do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

¹⁷⁵ GUASTINI, Riccardo. **Teoria e dogmatica delle fonti**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998, p. 288. Sobre o estabelecimento de princípios pelo próprio legislador, o autor assim disserta: “D’altro canto, come ora vedremo, si incontrano spesso, nelle fonti del diritto, disposizioni che si auto-qualificano come principi: tali disposizioni hanno valore di principio in virtù de una valutazione non dell’interprete, ma dello stesso legislatore.”

Por outro lado, os princípios – como espécie de normas jurídicas¹⁷⁶ – podem também ser descobertos e formulados pelos intérpretes e aplicadores a partir dos enunciados normativos decorrentes das fontes. E esta formulação ocorre sempre que o intérprete ou aplicador realiza uma valoração jurídica, qualificando a disposição do sistema como princípio.¹⁷⁷

Em geral há concordância de que tanto princípios como regras são normas, no sentido de que ambas essas categorias jurídicas podem ser formuladas com base na expressão deôntica da fórmula ‘permitido’, ‘proibido’ ou ‘obrigatório’.¹⁷⁸

Entretanto, há autores que, embora admitindo que os princípios são normas, acentuam que eles são uma espécie particular de norma.¹⁷⁹ É que existem situações em que nem a fórmula deôntica e nem a forma imperativa se adaptam aos princípios.¹⁸⁰

Então, se assim é, e se se considera, como aqui se faz, a norma jurídica como a formulação lógico-dêontica provida de conteúdo de sentido que expressa um dever-ser, resta evidente que há de se admitir que existem princípios que, por si sós,

¹⁷⁶ Como visto nos subitens 1.2.2 e 1.2.3 e como também se verá adiante, no item 1.4 e seus subitens, a norma jurídica, como conteúdo de sentido dos enunciados normativos decorrentes das fontes, é construída pelo intérprete e aplicador a partir do sistema jurídico formado pelos textos normativos, pelo costume, pelos negócios jurídicos, pela jurisprudência, pela doutrina e pelos valores jurídicos.

¹⁷⁷ GUASTINI, op. cit., p. 288. Sobre a valoração do intérprete, que reconhece numa determinada disposição um princípio, assim averba o autor: “Peraltro, come si è detto, la questione se una data disposizione esprima un «principio» o invece una simplece «norma» non è questione di fatto: la risposta, in un senso o nell’altro, è comunque frutto di una valutazione (comunemente, di una valutazione dell’interprete), come tale né vera né falsa. Può accadere – frequentemente accade – che una valutazione sia generalmente condivisa, e quindi sia sentita come ovvia: ma ciò non le toglie il carattere di valutazione, e non la rende vera. D’altro canto, come ora vedremo, se incontrano spesso, nelle fonti del diritto, disposizioni che si auto-qualificano come principi: tali disposizioni hanno valore di principio in virtù di una valutazione non dell’interprete, ma dello stesso legislatore.” (Os destaques são do original).

¹⁷⁸ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. 1.ed. 3ª reimpresión. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 83, assim afirma: “Tanto las reglas como los principios son normas porque ambos dicen lo que debe ser.”

¹⁷⁹ GUASTINI, Riccardo. **Le fonti del diritto e l’interpretazione**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1993, p. 447.

¹⁸⁰ GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo** – Estudios de teoría y metateoría del derecho. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999, p. 149.

não são normas,¹⁸¹ no sentido que a estas se atribui nesta investigação, mas que, como disposição normativa das fontes do direito, tais princípios contribuem para a formação das normas jurídicas, tendo seu lugar próprio na argumentação jurídica e no espaço de formulação da norma.

É certo que ÁVILA,¹⁸² embora fazendo a distinção entre princípios e regras antes mencionada, destaca que as regras podem ter conteúdo preliminar de sentido superado por razões contrárias;¹⁸³ que as exceções às regras são constituídas num processo de valoração de razões, de superação axiológica de razões contrárias,¹⁸⁴ que tanto princípios quanto regras e suas exceções estão sujeitos a sopesamento de razões e contrarrazões,¹⁸⁵ acentuando que

Essas ponderações têm por finalidade demonstrar que a diferença entre princípios e regras não está no fato de que as regras devam ser aplicadas *no todo* e os princípios só na *medida máxima*. Ambas as espécies de normas devem ser aplicadas de tal modo que seu conteúdo de dever-ser seja realizado totalmente. Tanto as regras quanto os princípios possuem o mesmo conteúdo de dever-ser.¹⁸⁶

É precisamente em decorrência dessas circunstâncias que alguns autores referem a princípios abertos e princípios com forma de norma jurídica e também em diferentes graus de concretização dos princípios, por isso que alguns devem ser complementados para que venham a ter hipótese e consequência e, com isso, uma chamada concretização ulterior.¹⁸⁷

¹⁸¹ Isso não significa, entretanto, que os princípios não tenham caráter de positividade, vinculação e obrigatoriedade. Muito pelo contrário, eles estão no ordenamento, explícitos ou implícitos, e tem caráter de imperatividade.

¹⁸² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, especialmente pp. 52/64.

¹⁸³ Ibid., p. 54.

¹⁸⁴ Ibid., p. 55.

¹⁸⁵ Ibid., p. 55/56.

¹⁸⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 63.

¹⁸⁷ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 2^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, pp. 155/156, em que o autor mencionado refere também às lições de Karl LARENZ e de José Joaquim Gomes CANOTILHO. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 5.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 78, em sentido semelhante afirma que “Precisamente porque os princípios instituem fins a realizar, os

A questão é como se dá esse processo de concretização ou de complementação dos princípios.

Aqui se defende, como visto, que os princípios todos – e especialmente aqueles insuscetíveis de serem expressos em um modal deôntico – contribuem para a descoberta e formação das normas de acordo com a envergadura positivada pelo legislador ou com a posição axiológica posta pela dogmática e pelo sistema, mediante a utilização da teoria da argumentação jurídica. E isto porque o Direito, para ser aplicável e concretizável, necessita, ele mesmo de definição e concretização, por isso que deve ser vertido numa norma jurídica como unidade última do sistema, mediante a fórmula deôntica que envolve hipótese de incidência e consequência jurídica.

Assim, mesmo nos casos em que a hierarquia a ser determinada para certo princípio deva ser a axiológica, os valores são aqueles postos pelo ordenamento, em relação aos quais cabe ao intérprete e aplicador demonstrar e justificar que não só pertencem ao sistema, mas que também são aplicáveis ao caso concreto que reclama aplicação do Direito. Essa justificação é um imperativo mínimo do princípio democrático que se exige do intérprete e aplicador.

É importante perceber de forma clara que uma disposição ou enunciado normativo – decorrente da linguagem das fontes – pode conter ou não uma norma completa, entendida aqui a expressão ‘norma completa’ como o significado estruturado logicamente como dever-ser mediante uma relação de imputação deôntica, abrangente do modal ‘permitido’, ‘proibido’ ou ‘obrigatório’, que, conjuntamente com os fatos e sua interpretação,¹⁸⁸ culmina com a norma de decisão de um caso concreto ou imaginário.

Portanto, um enunciado normativo, que configure ou que se constitua num princípio, pode expressar por si só uma norma jurídica ou não, de modo que, por

comportamentos adequados à sua realização e a própria delimitação dos seus contornos normativos dependem – muito mais do que dependem as regras – de atos do Poder Judiciário, do Poder Legislativo e do Poder Executivo, sem os quais os princípios não adquirem normatividade.”

¹⁸⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 205, ao tratar da discussão entre conceito e tipo, refere a uma concepção hoje abandonada de norma jurídica, tendo a nova concepção de norma jurídica evoluído para um significado normativo completo, sendo que a antiga concepção de norma jurídica seria “...incompatível com a hoje defendida concepção das normas jurídicas (como nexos entre o texto da norma genérico e abstrato ou complexo de normas, por um lado, e o conjunto de fatos, cuja assimilação, no caso concreto, primeiramente produz o significado normativo – a normatividade).”

consequência, um princípio pode ou não se caracterizar como uma ‘norma completa’ no sentido em que aqui se utiliza essa expressão.

Como já aludido, no âmbito do presente estudo, adota-se a noção de norma como o conteúdo de significado de um enunciado normativo, que conecta a um antecedente, por meio de modalização deôntica, uma consequência jurídica que expressa um dever-ser e que se constitui, a final, na norma de decisão do caso particular.

Assim, a disposição ou enunciado normativo que expresse um princípio pode ou não se caracterizar como uma norma, dependendo do fato de poder ser ou não traduzido na estrutura lógica de uma norma jurídica completa: antecedente e consequente, ligados por um modal deôntico, expressando um dever-ser apto a configurar uma norma de decisão.

Em tais circunstâncias, existem algumas disposições normativas – ‘normativas’ no sentido de que se trata de enunciado vinculante proveniente das fontes – que são normalmente chamadas e entendidas como princípios, mas que não se constituem na verdade como uma ‘norma’, já que não atendem as características de formulação e de estruturação lógica própria da norma jurídica, no sentido que aqui se atribui a essa expressão. É o caso *v. g.*, do princípio da separação dos poderes e do princípio da certeza jurídica, os quais, por si só, não descrevem, num antecedente, um fato de conduta, e também não descrevem, num consequente, o dever-ser que se liga àquela conduta descrita no antecedente. Nesses dois casos pode-se observar, portanto, que o que se denomina princípio não é uma norma, mas sim uma doutrina ou um conjunto de enunciados normativos em sentido amplo.¹⁸⁹

Para o âmbito do presente estudo, os princípios, seja quando configurem uma norma completa – formulada condicionalmente mediante um antecedente e um

¹⁸⁹ GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo** – Estudios de teoría y metateoría del derecho. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999, p. 148/149. O autor refere que os dois princípios mencionados – da separação dos poderes e da certeza jurídica – são habitualmente mencionados, mas normalmente não são formulados normativamente, e arremata: “Probablemente, esto depende del hecho de que en estos casos lo que se denomina principio no es, en realidad, una única norma sino una “doctrina”: esto es, una constelación de enunciados *lato sensu* normativos. Una doctrina – piénsese en la doctrina de la separación de poderes – obviamente no puede ser reducida a un único enunciado normativo: cualquier formulación sucinta del principio de la separación de poderes parecería torpe y, en todo caso, inadecuada.” (O grifo e o destaque são do original).

consequente, ligados por um modal deôntico – seja quando configurem uma simples disposição normativa, destituída de caráter condicional e de modal deôntico, são entendidos como enunciados normativos decorrentes das fontes, que contribuem ou colaboram para a formação das normas jurídicas.

E isto porque, para que o Direito seja aplicado, há necessidade de se alcançar aquela unidade última do sistema – a norma jurídica –, que permite exatamente a concretização da ordem jurídica numa determinada situação, sendo certo que o Direito, além de uma pretensão de correção,¹⁹⁰ ostenta também uma pretensão de aplicação, quando menos pela simples razão de que o Direito existe para ser aplicado.

A identificação dos princípios assim entendidos, independentemente de expressarem ou não uma norma completa, é feita pela hierarquia ou superioridade axiológica¹⁹¹ que eles assumem no interior do sistema jurídico. Essa hierarquia axiológica é atribuída tanto pelas fontes do direito, que autoqualificam a disposição como princípio, como também é atribuída pelos intérpretes e aplicadores,¹⁹² segundo valores encarnados no próprio sistema jurídico, por isso que os valores são os do sistema e não os pessoais do intérprete.

¹⁹⁰ ALEXY, Robert. **La Institucionalización de la Justicia**. Granada: Editorial Comares, 2005, pp. 31 e segs. Teoria da Argumentação Jurídica – A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica. Trad. de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Editora, 2005, pp. 140 e segs., 212 e segs. e 309 e segs.

¹⁹¹ GUASTINI, Riccardo. **L'interpretazione dei documenti normativi**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 2004, pp. 212/213. O autor assim se expressa sobre a temática da superioridade axiológica dos princípios: “In generale, in sede di interpretazione, argomentare per principi consiste nel fare appello ad una norma (esplicita o implicita, de cui si assume la “superiorità” – in qualche senso – rispetto alla disposizione da interpretare, onde adeguare a quella il significato di questa. E trattare una norma come principio significa appunto assumerne la superiorità – quanto meno la superiorità *assiologica* – rispetto ad un'altra.”

¹⁹² GUASTINI, Riccardo. **Teoria e dogmatica delle fonti**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998, p. 283. O preclaro doutrinador italiano assim conclui sobre a questão do reconhecimento da natureza de princípio a certas disposições: “Palesemente, così dicendo, si fa dipendere la natura di principio di certe norme dalle mutevoli valutazioni del legislatore, della giurisprudenza, e della dottrina. Dunque, la questione se una norma abbia o non abbia valore di «princípio» non è una questione di fatto, e la risposta ad essa è, per ciò stesso, sempre opinabile.” (O destaque é do original). E na nota de rodapé nº 39, da mesma p. 283, o autor arremata: “Il che non exclude, ovviamente, che sul valore di principio di molte norme possa esservi (e, di fatto, vi sia) un accordo vasto, o anche unanime.”

Na verdade, os próprios princípios às vezes expressam, eles mesmos, valores do sistema jurídico¹⁹³ ou, outras vezes, expressam fins – que também podem constituir-se em valores¹⁹⁴ – a serem atingidos na aplicação e consecução do Direito. Os fins podem ser alcançados e concretizados mediante a utilização de meios que podem ser determinados desde logo pelo ordenamento ou que podem ser escolhidos posteriormente pelo intérprete e aplicador ao formular a norma jurídica num processo de formulação mediante argumentação jurídica.

Além disso, importante doutrina tem chamado a atenção para a estreita vinculação entre princípios e valores, acentuando que ambos são passíveis de colisão e ponderação e que o cumprimento gradual dos princípios equivale à realização gradual dos valores, sendo que os enunciados da jurisprudência constitucional sobre valores podem ser reformulados como enunciados sobre princípios e estes reformulados como enunciados sobre valores, sem qualquer perda de conteúdo.¹⁹⁵

Apenas aqui se observa, dentro da perspectiva da norma jurídica adotada neste estudo, que as colisões e as ponderações são solvidas pelo intérprete e aplicador

¹⁹³ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 20.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 630. Sobre a questão de os princípios também poderem se constituir em valores, assim se pronuncia o autor: “A importância jurídico-constitucional do valor assume na época contemporânea uma latitude de normatividade sem precedentes desde que os princípios foram colocados no topo da hierarquia constitucional. E os princípios são valores. E, sendo valores, são também normas, com uma dimensão de juridicidade máxima.”

¹⁹⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 80, adotando posição um pouco diversa daquela de Paulo BONAVIDES, acentua: “As considerações antes feitas demonstram que os princípios não são apenas valores cuja realização fica na dependência de meras preferências pessoais. Ele são ao mesmo tempo mais que isso e algo diferente disso. (...) Logo se vê que os princípios relacionam-se aos valores na medida em que o estabelecimento de fins implica qualificação positiva de um estado de coisas que se quer promover. No entanto, os princípios afastam-se dos valores porque, enquanto os princípios se situam no plano deontológico e, por via de consequência, estabelecem obrigatoriedade de adoção de condutas necessárias à promoção gradual de um estado de coisas, os valores situam-se no plano axiológico ou meramente teleológico e, por isso, apenas atribuem uma qualidade positiva a determinado elemento.”

¹⁹⁵ ALEXY, Robert. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. 1.ed. 3ª reimpresión. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, pp. 138/139. Diz o autor: “Es fácil reconocer que los principios y los valores están estrechamente vinculados entre sí en un doble sentido: por una parte, de la misma manera que puede hablarse de una colisión de principios y de una ponderación de principios, puede también hablarse de una colisión de valores y de una ponderación de valores; por otra, el cumplimiento gradual de los principios tiene su equivalente en la realización gradual de los valores. Por ello, enunciados del Tribunal Constitucional Federal sobre valores pueden ser reformulados en enunciados sobre principios, y enunciados sobre principios o máximas en enunciados sobre valores, sin pérdida alguna de contenido.”

no âmbito de descoberta e formulação da norma, no espaço hermenêutico, com auxílio da argumentação jurídica e da teoria dos conceitos jurídicos.

Seja como for, independentemente da discussão sobre se os princípios constituem-se em valores ou não, o fato é que, como se verá a seguir, os valores jurídicos, na medida em que contribuem para a composição e formulação das normas, integram a própria norma como resultado da atividade do intérprete e aplicador.

Os próprios direitos fundamentais, normalmente caracterizados como princípios, sendo essa, aliás, segundo qualificada doutrina,¹⁹⁶ a interpretação atual dos direitos fundamentais, constituem uma ordem de valores objetiva, a ponto de HESSE¹⁹⁷ afirmar – referindo-se à Constituição alemã, que, como a brasileira, também possui uma tábua de direitos fundamentais – que

(...) se destinam em primeiro lugar os direitos fundamentais a assegurar a esfera de liberdade do indivíduo frente a intromissões do poder público. Ao mesmo tempo, a Lei Fundamental, que não quer ser de nenhum modo uma ordem neutra ante os valores, erigiu na seção correspondente aos direitos fundamentais uma ordem axiológica objetiva, e nela se expressa com valor de princípio um robustecimento da força normativa dos direitos fundamentais. Este sistema de valores, cuja medula radica na personalidade humana atuando livremente no seio da sociedade constituída assim como na dignidade da pessoa, deve reger como decisão constitucional básica em todas as esferas do Direito: dele recebem orientação e impulso a legislação, a administração e a atividade jurisdicional.

Como ponderou GAVARA DE CARA,¹⁹⁸

O fato de que a norma dos direitos fundamentais se estruture em dois setores, em regras e princípios, não significa que se divida nesses dois setores, é dizer, que sejam regras ou princípios. A norma de direito fundamental aplica ao mesmo tempo a regra e os princípios de necessária ponderação na mesma.

Portanto, tanto regras como princípios são razões para normas,¹⁹⁹ e ambos são objeto de ponderação para a descoberta, composição e formulação da

¹⁹⁶ HESSE, Konrad. Significado de los Derechos Fundamentales. In: BENDA, Ernest; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang. **Manual de Derecho Constitucional**. 2.ed. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 91.

¹⁹⁷ Ibid., p. 92.

¹⁹⁸ GAVARA DE CARA, Juan Carlos. **Derechos Fundamentales y Desarrollo Legislativo**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1994, p. 116.

¹⁹⁹ Como anteriormente já se aludiu (ver item 1.1, retro), os princípios são considerados razões para normas e, desse modo, podem ser razões para regras e estas podem ser razões para regras concretas de dever ser como norma individual de decisão, mas, além disso, os princípios não são

norma, atividade que se dá no espaço da argumentação jurídica, no qual são superadas as potenciais colisões e conflitos.

Além disso, nesse mesmo espaço da argumentação jurídica, de descoberta, composição e formulação da norma são construídas as premissas da norma, envolvendo operações dedutivas e não-dedutivas no processo uno de interpretação e aplicação do Direito, o qual culmina com a norma de decisão do caso concreto.

Assim, os princípios, que nem sempre são ‘normas completas’ no sentido que aqui se atribui a essa expressão, sempre têm caráter normativo e vinculante, compondo o sistema jurídico, e nessa medida produzem e modificam o Direito a partir do interior do próprio Direito.

Em tais circunstâncias, dada a relevância dos princípios para a formulação de normas jurídicas, em particular as tributárias, são eles também importantes na questão da configuração e do controle dos limites do poder regulamentar tributário.

1.3.6 A Doutrina

A dogmática jurídica refere-se à doutrina dos juristas e também dos juízes.²⁰⁰

A chamada doutrina jurídica é aqui tomada como dogmática jurídica, no sentido precisado por ALEXY²⁰¹ ao afirmar que

(...) é (1) uma série de enunciados que (2) se referem à legislação e à aplicação do Direito, mas que não se podem identificar com sua descrição, (3) estão entre si numa relação de coerência mútua, (4) formam-se e discutem dentro de uma

somente razões para regras, mas também são razões para regras concretas de dever ser como normas individuais. ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. 1., ed. 3ª reimpresión. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 102/103.

²⁰⁰ GUASTINI, Riccardo. **L'interpretazione dei documenti normativi**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 2004, p. 15 e nota de rodapé nº 55.

²⁰¹ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica** – a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica. Trad. de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Editora, 2005, p. 249. O mesmo autor, na mesma obra citada (p. 209) também refere à Ciência do Direito como sinônimo de dogmática e em nota de rodapé assim se manifesta: “Com o conceito de discussão científico-jurídica (dogmática) deve-se entender aqui as discussões da Ciência do Direito elaborada institucionalmente no que se refere diretamente à solução de casos jurídicos reais ou imaginários, que justificam ou criticam enunciados dogmáticos, construções e teorias que têm, ao menos, alguma relação com a solução de casos jurídicos.”

Ciência do Direito que funciona institucionalmente e (5) e têm conteúdo normativo.

O que se quer deixar claro é que a doutrina, entendida como dogmática jurídica, tem conteúdo normativo,²⁰² no sentido de que contribui para a formulação da norma jurídica de acordo com o significado emprestado a esta última expressão no âmbito deste estudo.

A doutrina, assim, constrói teses interpretativas e elabora normas – embora não-vinculantes propriamente, como já referido –, especialmente nos casos de vácuo legislativo, sempre expondo argumentação técnica que torna persuasiva a interpretação em uma determinada direção. Não se pode, pois, negar a definitiva influência da doutrina na interpretação e aplicação do Direito.²⁰³

Embora geralmente não admitida como fonte do Direito,²⁰⁴ a doutrina faz parte do sistema jurídico, no mínimo como realidade empírica, que inegavelmente tem a qualidade de influenciar e condicionar o legislador e o intérprete e aplicador.

²⁰² ALEXI, loc. cit. Fica saliente o conteúdo normativo da dogmática jurídica na seguinte passagem do autor: “A dogmática tem *conteúdo normativo*. Seus enunciados podem ser expostos como argumentos para a decisão de questões que não se poderiam resolver unicamente com argumentos empíricos.” (Os grifos são do original). O mesmo autor (op. cit., pp. 248/249) refere a cinco condições para situar um conceito de dogmática jurídica adequado à definição do conceito de argumentos dogmáticos, e assim conclui com a definição de dogmática jurídica: “Da síntese das exigências contidas nestas cinco condições resulta a seguinte definição: uma dogmática do Direito é (1) uma série de enunciados que (2) se referem à legislação e à aplicação do Direito, mas que não se podem identificar com a sua descrição, (3) estão entre si numa relação de coerência mútua, (4) formam-se e discutem dentro de uma Ciência do Direito que funciona institucionalmente e (5) têm conteúdo normativo.” Em outra passagem posterior (op. cit., p. 251), o referido autor assim se expressa: “O limite entre enunciados dogmáticos e não-dogmáticos mostra-se ainda mais problemático com os enunciados que expressam uma *norma não extraída da lei*. Não se pode duvidar de que tais normas não extraídas da lei devem também se discutir como enunciados da dogmática.” (Os destaques são do original).

²⁰³ GUASTINI, Riccardo. **L’interpretazione dei documenti normativi**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 2004, p. 137, disserta sobre essa questão nos seguintes termos: “Tuttavia, è abbastanza pacifico che i giuristi non si limitino affatto a descrivere (in qualche senso) e a sistematizzare il diritto vigente. In particolare, anche i giuristi – sebbene non si possa dire che applicchino il diritto – non diversamente dagli organi dell’applicazione, avanzano tesi interpretative ed elaborano norme inesprese. E anche i giuristi abitualmente, sebbene (a differenza dei giudici) non ne abbiano l’obbligo, giustificano le loro tesi per renderle persuasive. Ebbene, sotto questo profilo, il ragionamento dei giuristi no differisce in modo significativo da quello dei giudici: la giustificazione di tesi interpretative e la costruzione de norme inesprese presenta la stessa struttura nel discorso dei giudici e in quello dei giuristi.”

²⁰⁴ GUASTINI, Riccardo. **Le fonti del diritto e l’interpretazione**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1993, p. 9. Referindo-se à corrente que admite a doutrina como fonte do direito, o autor assim escreve: “Da questo punto di vista, costituiscono fonti del diritto tutti gli elementi che collaborano a determinare il contenuto de tali decisioni: non solo dunque le formulazioni normative dotate di autorità (le fonti del diritto in senso tradizionale: leggi, regolamenti, etc.), ma anche i precedenti giurisprudenziali, le dottrine

Assim, na medida em que a doutrina influencia o legislador e principalmente o intérprete e aplicador, na descoberta e formulação do sistema e das normas, ela também, por tabela, produz e modifica o Direito a partir do interior do próprio sistema.

E, nessas circunstâncias, tem importâncias para a formulação de normas jurídicas tributárias que permitem configurar, controlar e estabelecer os limites do poder regulamentar tributário.

1.3.7 – Os Valores Jurídicos

O direito disciplina o comportamento humano,²⁰⁵ pois o próprio Direito é criação humana para permitir, tanto quanto possível, a convivência pacífica.

Assim, o objeto da disciplina jurídica é a conduta humana concebida na sua interferência intersubjetiva,²⁰⁶ visto que não teria qualquer sentido regular a conduta humana num contexto em que não existisse o ser humano ou em que existisse apenas um ser humano, ou mesmo onde existisse apenas um ser humano em contato com animais irracionais. Logo, o objeto da regulação é a conduta humana.²⁰⁷

dei giuristi, le ideologie etiche e politiche (i sentimenti di giustizia) dei giudici e degli amministratori, etc.”

²⁰⁵ GUASTINI, 1993, op. cit., p. 47, ao tratar do que é legítimo e do que é ilegítimo, que, para ele, seria a situação de estar conforme ou não com a norma, acentua: “Se conveniamo che le norme disciplinano, in ultima analisi, il comportamento umano (e non si vede che altro mai una norma potrebbe disciplinare), i predicati in questione possono applicarsi a comportamenti umani e, a rigore, a null’altro.”

²⁰⁶ COSSIO, Carlos. **Radiografía de la Teoría Ecológica del Derecho**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1987, p. 153. Sobre o tema o autor assim se pronuncia: “La conducta, claro está, es la propia vida humana; para hablar del Derecho como conducta, se requiere en ésta una especificación. El Derecho siempre es vida humana, ni más ni menos; pero no toda la vida humana es Derecho. Cuando nos referimos al Derecho como conducta no se trata de una conducta cualquiera, sino de la conducta humana en su interferencia intersubjetiva o conducta compartida.”

²⁰⁷ Kelsen, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Trad. de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1986, p. 38, acentua que o objeto da norma jurídica é a conduta, nos seguintes termos: “De mais a mais, é, porém, de considerar – como já notado no precedente – que a expressão: ‘a norma é *dirigida* a uma pessoa’, não significa outra coisa senão que a norma estatui como devida a conduta de um ser humano ou de um determinado ou indeterminado número de pessoas, quer dizer, conduta humana, e nenhum outro acontecimento. Não é um *individuo* na totalidade de sua existência

E só tem sentido essa regulação onde houver mais de um ser humano – por isso que se trata da conduta humana e não de outros animais – de modo que o que é regulado é a conduta quando em interferência com outro ser humano, isto é, a conduta intersubjetiva.

O direito é cultura e esta significa que tudo o que o homem faz ou cria, realiza-o mediante opções valorativas. A conduta humana quando conceituada pela norma jurídica é o substrato ao qual se atribui um sentido que é expresso nos valores jurídicos atribuídos pelo Direito.²⁰⁸

A conduta é qualificada valorativamente pelas normas, na medida em que estas atribuem sentido valorativo – positiva ou negativamente – à conduta escolhida. Assim, quando o direito penal estabelece penas diferentes para o homicídio privilegiado, para o homicídio simples e para o homicídio qualificado, é sinal que o ordenamento atribuiu valor jurídico diferente à cada uma das condutas descritas na norma penal.

Portanto, os valores de que aqui se fala não são os valores pessoais do intérprete ou aplicador, mas os valores estabelecidos pelo Direito, de modo que a valoração não é uma atividade arbitrária, mas uma tarefa conceitualmente pré-

e de sua conduta, e sim uma determinada *conduta* humana, à qual a norma se refere quando estatui como devida. O chamado ‘destinatário da norma’ é apenas uma parte integrante inseparável daquilo *que* na norma é estatuído como devido, o elemento pessoal da conduta normada. Só *conduta humana* é estatuída como devida nas atuais normas válidas da Moral e do Direito, não a conduta de animais, plantas ou objetos inanimados.” (Os destaques entre aspas e em itálico são do original).

²⁰⁸ COSSIO, 1987, op. Cit., p. 94-95, assim disserta sobre o tema: “Hoy se admite, sin serias discrepancias, que el Derecho positivo es cultura. Si ésta se define como todo lo que hace el hombre actuando según valoraciones (Rickert), aquella ubicación es inobjetable. Pero este punto de partida todavía no ha encontrado traducción en la ciencia que hacen los juristas. En rigor, la teoría egológica es el primer intento sistemático de desarrollarlo. Cuando advertimos que un peñasco cumple la misión de separar dos heredades, ya no es sólo un peñasco, sino además un mojón. Este ejemplo nos muestra, en su simplicidad y rusticidad, algo que es la esencia de la cultura, pues todo objeto cultural consiste en la unidad de un substrato material y de un sentido espiritual. Siempre hemos de toparnos con la exteriorización material de un sentido espiritual al que hay que llegar interpretando ese substrato externo. Y así comprendemos el substrato por su sentido y comprendemos el sentido en su substrato. Por lo demás, un sentido espiritual no podría constituirse sino por referencia a un valor, cualquiera fuere (utilidad, belleza, verdad, santidad, etc.). Sobre esta estructura es que verificamos que el ser de un objeto cultural es ser un sentido. Dentro de esta estructura común a los objetos culturales (substrato y sentido), cabe distinguir dos especies primarias: aquellos objetos cuyo substrato es un poco de Naturaleza (objetos mundanales) y aquellos cuyo substrato es la propia acción o conducta humana (objetos egológicos). En estos últimos no ha de tomarse como substrato el desnudo organismo biológico, que también es Naturaleza, sino la acción o conducta en cuanto que vida como vida biográfica.”

determinada pelo Direito,²⁰⁹ a qual deve ser justificada num processo de argumentação jurídica que atenda o princípio democrático.

Além dessa valoração, a qual permite a compreensão conceitual, que ocorre no processo de interpretação e aplicação do direito – portanto, na formulação da norma jurídica –, tem-se que a valoração também está presente nos casos em que se deve determinar se uma disposição do ordenamento expressa ou não um princípio²¹⁰ ou, ainda, nas situações ditas de colisão de princípios em que, por trás da forma deontológica, está o caráter axiológico.²¹¹

Embora haja doutrina que não empreste essa relevância aos valores jurídicos, e que até mesmo afirme que os direitos fundamentais não são valores,²¹² ou que os princípios não se confundem com os valores, pois aqueles estariam no plano

²⁰⁹ COSSIO, Carlos. **Radiografía de la Teoría Ecológica del Derecho**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1987, p. 110, esclarece a questão da valoração ou atribuição de sentido nos seguintes termos: “El jurista trata con el significado que tienen los actos que realizan los hombres. Para él, los actos humanos no son hechos naturales cuya existencia fuere la cuestión a explicar, sino que esos actos son la expresión de algo, que es lo que hay que establecer. Así como esclarecemos el sentido del mármol de una estatua, para conocerla por comprensión, así el jurista esclarece el sentido de los actos humanos en interferencia intersubjetiva. Sólo que lleva a cabo esta tarea mediante las normas jurídicas, porque el conocimiento que formula de la conducta no es el de una comprensión libremente emocional, sino el de una comprensión conceptualmente emocional. Las normas son conceptos; como tal, mientan la conducta; por lo tanto, mientan también el sentido de la conducta; este sentido, por ser un sentido mentado – y sólo así puede estar dado anticipadamente –, es un sentido conceptualizado. La existencia de este sentido – que, como la de cualquier otro, tiene que ser creada e recreada constantemente en una vivencia de alguien –, se logra cuando se lo vivencia tal cual es, a saber, como sentido *mentado*. Lo cual significa que la norma integra el sentido mismo que mienta y, por lo tanto, la conducta que mienta en su substrato y en su sentido ecológicos. La conceptualización del sentido significa, además, como resultado de la mera presencia del concepto, que la valoración jurídica se mueve dentro de márgenes lógicos, sometida así, por afuera, a las leyes de la lógica.” (O grifo é do original).

²¹⁰ GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo** – Estudios de teoría y metateoría del derecho. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999, p.155, acentua que “la cuestión de si saber si una determinada disposición expresa un “principio” o, en cambio, una simple “norma” no es una cuestión de hecho: la respuesta, en un sentido o en otro, es en todo caso fruto de una valoración (habitualmente, de una valoración do intérprete) que, como tal, no es verdadera ni falsa.” (Os destaques são do autor).

²¹¹ HECK, Luís Afonso. Regras, Princípios Jurídicos e sua Estrutura no Pensamento de Robert Alexy. In: LEITE, George Salomão (Org.). **Dos Princípios Constitucionais** – Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, pp. 71/72. O eminente Professor, ao fazer a distinção entre colisão de princípios e colisão de valores, assim afirma: “Colisões de princípios e de valores podem ser consideradas como o mesmo, uma vez em traje *deontológico* e outra vem em traje *axiológico*. Isso torna claro que ao problema da relação de primazia entre princípios corresponde o problema de uma ordem hierárquica de valores. (...) O sistema jurídico compreende, com isso, elementos tanto deontológicos como axiológicos.” (Os grifos são do original).

²¹² MÜLLER, Friedrich. **Interpretação e Concepções Atuais dos Direitos do Homem**. Trad. de Peter Naumann. In: Anais da XV Conferência Nacional da OAB. Foz do Iguaçu. 1994, p. 542.

deôntico e estes no plano teleológico,²¹³ alguns desses autores reconhecem a necessidade de conexões axiológicas para se identificar regras ou princípios²¹⁴ e também que a ponderação envolve, além de bens, direitos, princípios, razões, também valores,²¹⁵ e que eles, os valores, constituem o aspecto axiológico das normas, na medida em que indicam que algo é bom e por isso deve ser buscado ou preservado, apresentando, nesse sentido, a própria liberdade como um valor.²¹⁶

Em direção diversa, mas não necessariamente conflitante com a anterior, afirma-se que o específico do valor é que, ao invés de um ser, o que ele tem é uma validade, um dever-ser, por isso se diz que no Direito o valor não é categoria ontológica, pois não tem ser, mas tem validade, e que o valor assume importância jurídico-constitucional, de modo que os princípios são valores que também são normas com dimensão máxima de juridicidade.²¹⁷

Como já referido, a doutrina tem acentuado a estreita vinculação entre valores e princípios, referindo que ambos podem ser objeto de colisão e ponderação e que o cumprimento gradual dos princípios tem seu equivalente na realização gradual dos valores, sendo que os enunciados da jurisprudência constitucional podem ser reformulados em enunciados sobre princípios e, tais enunciados sobre princípios, podem ser reformulados em enunciados sobre valores sem perda de conteúdo.²¹⁸

²¹³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 5ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 80.

²¹⁴ Ibid., p. 34.

²¹⁵ Ibid., p. 129.

²¹⁶ Ibid., p. 131.

²¹⁷ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 20.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, pp. 629/630. Nas pp. 631/632, o mesmo autor ao fazer referência a alguns autores alemães que trataram dos direitos fundamentais fala de uma nova teoria axiológica, assim averba sobre o tema: “É de assinalar que juristas do quilate de Alexy, Böckenförde e Friedrich Muller desenvolveram com acuidade e rigor científico os elementos capitais que hão de compor essa construção sistêmica-axiológica, retirados de reflexões e observações críticas feitas ao redor da realidade jurídica. Mas não atentaram em emprestar-lhes um sentido constitucional de unidade, porquanto tampouco perceberam que estavam dando largos e significativos passos para o advento de uma teoria de direitos fundamentais, a nosso ver, fadada, quando se constituir, a ser uma teoria alternativa, bem mais satisfatória que todas as precedentes, inclusive a valorativa tradicional, aquela que Muller, por exemplo, impugnou com veemência ao apostrofar que os direitos fundamentais não são valores, são normas. Os notáveis juristas viram a árvore gigantesca, mas não viram a imensa floresta.”

²¹⁸ ALEXY, Robert. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. 1.ed. 3ª reimpressão. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, pp. 138-139.

Observa-se aqui, apenas, que, dentro da noção de norma jurídica adotada neste estudo, as colisões e ponderações são solucionadas pelo intérprete e aplicador no âmbito de descoberta e formulação da norma, no espaço da argumentação jurídica.

Como já aludido, os valores aqui referenciados são os valores jurídicos, e não os do intérprete e aplicador, que devem ser justificados mediante argumentação jurídica que atenda o princípio democrático.

Como acentua MACHADO NETO²¹⁹

(...) o juiz não valora livremente, por não se tratar de uma compreensão livremente emocional, mas de uma compreensão conceitualmente emocional. Isso quer dizer que o sentido valioso ou desvalioso da conduta *sub judice* não o coloca o juiz livremente, fundado apenas em sua consciência. Esse sentido é *co-posto* pelo agente, pela comunidade, pelo legislador e pelo juiz. A parte do juiz na valoração jurídica reduz-se à valoração das normas, que escolhe para aplicação ao caso. Mas essas normas são fontes do direito e, como tais, instâncias de intersubjetividade, porque fundadas em valorações positivas da comunidade jurídica em questão, da qual, tanto o agente como o legislador ou o juiz (mais os jurados) são membros. Dir-se-á, porém, que na parte que lhe cabe na valoração jurídica o juiz é livre e, portanto, pode ser arbitrário, escolhendo (valorando) normas que não se adaptam ao caso. Quando isso se dá, não somente a estrutura hierárquica da organização judiciária pode sanar praticamente o mal, como o juiz que deliberadamente escolhe normas que se não aplicam ao caso será presa da vivência da contradição, tal como alguém que deliberada e teimosamente insiste em afirmar que $2 + 2 = 5$. Nisso, nessa experiência pessoal, terá o juiz o critério para – se não é louco ou desonesto, coisas que não deve ser, por suposto, um juiz – controlar a sua valoração. (...) Por ter de referir sua valoração às fontes do direito, não julga o juiz apenas de acordo com a sua consciência. Daí que se costume, com acerto, dizer que ele deve julgar de acordo com sua *ciência* (conhecimento das fontes) e *consciência* (escolha da norma para o caso – valoração judicial). E o que faz o juiz nos casos que lhe são submetidos, faz o particular em todos aqueles atos em que conforma sua conduta à norma.

Em tais circunstâncias, mostra-se impositiva a conclusão de que os valores jurídicos também constituem o sistema jurídico por dentro e compõem a formação das normas, como fatores normativos, como ocorre com os demais elementos que formam o sistema jurídico.

E se assim é, os valores têm relevância especial na questão da delimitação e do controle do poder regulamentar tributário, como fatores de interpretação e aplicação do Direito.

²¹⁹ MACHADO NETO, Antônio Luís. **Teoria da Ciência Jurídica**. São Paulo: Saraiva, 1975, p. 180. (Os destaques são do original).

1.4 A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Neste ponto chegou o momento de aprofundar um pouco mais aquela primeira e anterior noção de norma jurídica, particularizando a análise para a noção de norma jurídica tributária, como aquela norma que vai disciplinar as relações entre o Estado e os cidadãos integrantes da relação jurídico-tributária.

E como o tema tem influência direta nessa relação entre Estado e contribuintes, resta evidente a relevância da matéria para a questão dos limites do poder regulamentar tributário.

Num primeiro momento, ainda se fará considerações que poderiam ser consideradas como relativas à norma em geral, mas também aplicáveis à norma tributária. E num segundo momento, far-se-á o exame da estrutura da norma tributária.

A norma jurídica, tributária ou não, não se identifica com as chamadas fontes do direito, das quais, sem embargo, é certo, ela provém.

Também não se confunde a norma jurídica com os enunciados normativos decorrentes das fontes do direito.

No estágio atual da Ciência do Direito, a doutrina praticamente já não tem dissensões a respeito de que os enunciados normativos decorrentes das fontes não se confundem com as normas jurídicas deles decorrentes.²²⁰

²²⁰ GUASTINI, Riccardo. **L'interpretazione dei documenti normativi**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 2004, p. 99/100, assim escreve sobre o tema: "Talvolta, si dicono norme gli enunciati prescrittivi; talaltra, si dicono norme i significati – i contenuti di senso – di tali enunciati. Nondimeno, le due cose – l'enunciato e il significato – vanno tenute accuratamente distinte (per la ragione che diremo tra un momento). Allo scopo di distinguerle, conveniamo senz'altro di adottare due termini distinti. D'ora in avanti: i) chiameremo "disposizione" ogni enunciato normativo contenuto in una fonte del diritto; ii) chiameremo "norma" non l'enunciato stesso, ma il suo contenuto di significato. L'operazione intellettuale che conduce dall'enunciato al significato – o, se si preferisce, l'operazione di identificazione del significato – altro non è che l'interpretazione. La *disposizione* è dunque l'*oggetto* dell'interpretazione, la norma è il suo *risultato*. Orbene, tra la disposizione e la norma – tra l'enunciato ed il significato – è necessario distinguere per la buona ragione che tra le due cose non si dà corrispondenza biunivoca. È falso, cioè, che ad ogni disposizione corrisponda una, ed una sola, norma; come è falso che ad una norma corrisponda una, ed una sola, disposizione." (Os grifos e destaques são do original).

As normas jurídicas são o conteúdo de significado, a atribuição de sentido que o intérprete e o aplicador adscvem aos enunciados normativos decorrentes da linguagem das fontes do direito.²²¹

Na verdade, para se chegar à noção de norma, pode-se pensar em pelo menos dois planos ou níveis de linguagem. Assim, uma coisa são os textos (constituição, leis, regulamentos, etc.) e práticas (costume) normativas que constituem os enunciados normativos; e, outra coisa, é o sentido ou conteúdo de significado dos enunciados normativos.

O primeiro plano é o da linguagem bruta das fontes do Direito: a linguagem do legislador, a linguagem da jurisprudência, a linguagem do costume, etc. Esse se constitui no plano da linguagem das disposições, da linguagem dos enunciados normativos, contidos ou decorrentes das fontes do Direito.

O segundo plano ou nível é o da linguagem da norma jurídica como conteúdo de sentido das disposições ou enunciados normativos, que é a linguagem do sistema, que atribui sentido e consequência aos enunciados normativos decorrentes das fontes, dando-lhes a fórmula lógica do dever-ser deonticamente modalizado, tudo sob um pano de fundo axiológico, pois o sistema jurídico compreende elementos tanto deontológicos quanto axiológicos.²²²

Neste segundo plano, a linguagem dos enunciados normativos das fontes do Direito é transformada em linguagem da norma jurídica por intermédio do intérprete e aplicador que, por meio do ato gnosiológico, ‘descobre’ e ‘conhece’ o Direito a partir

²²¹ Nessa direção, entre outros: KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1986, p. 2-3. GUASTINI, Riccardo. **L'interpretazione dei documenti normativi**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 2004, p. 11-12, 99-100 e 137. ÁVILA, Humberto. Repensando o Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular. In: SARMENTO, Daniel. **Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 179. RAFFO, Julio C. **Introdução ao Conhecimento Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 32-36. NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 16-22 e 24. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 2.ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1999, p. 15-21.

²²² HECK, Luís Afonso. Regras, Princípios Jurídicos e sua Estrutura no Pensamento de Robert Alexy. In: LEITE, George Salomão (Org.). **Dos Princípios Constitucionais – Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 72. No texto, embora esteja o eminente Professor a tratar da colisão de princípios, o que importa é que se vê presente o fundo axiológico como integrante do direito.

das fontes e o ‘transforma’ na linguagem técnica do sistema jurídico e da norma jurídica.²²³

Como já referido anteriormente, o Direito, como fato bruto vertido nas fontes e em elementos que o compõem, forma um aglomerado de disposições válidas e também de disposições inválidas, de disposições conflitantes e colidentes, lacunosas, apresentando-se, nessa perspectiva, como desordenado e caótico. Todavia, esse aglomerado incoerente, desordenado, conflituoso, caótico, lacunoso, repleto de colisões entre disposições normativas, transforma-se em sistema exatamente pela atividade de sistematização de juristas, juízes funcionários administrativos.

As aludidas lacunas, colisões, conflitos, incoerências, ocorrem, na verdade, entre as disposições ou enunciados das fontes como fatos brutos. A eliminação delas é obra do intérprete e aplicador que faz a sistematização do direito, por isso que elas não aparecem nem no plano do sistema nem no plano das normas. A formulação do sistema é que permite a formulação da norma jurídica.

E, nessa formulação, além de utilizar-se dos elementos que compõem o sistema jurídico, o intérprete e aplicador deve lançar mão de técnicas de interpretação e argumentação concernentes ao conhecimento e à aplicação do Direito, como, entre outros, os métodos ou processos gramatical, lógico, sistemático, teleológico,²²⁴ e das máximas *lex posterior derogat priori*, *lex specialis derogat generali*, *lex superior derogat inferiori*, *lex mitior*, *abolitio criminis*, da analogia, da equidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, do argumento *a contrario sensu*, da irretroatividade, das máximas da experiência, entre outras tantas técnicas de argumentação, cuja enumeração exaustiva é aqui inviável.²²⁵

²²³ GUASTINI, Riccardo. **Teoria e dogmatica delle fonti**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998, p. 146. O preclaro jurista italiano, embora restringindo-se às normas implícitas, dá a ideia da formulação da norma jurídica com auxílio da doutrina e da jurisprudência. Eis suas palavras: “È in virtù di ciò che tutti gli ordinamenti giuridici sono affollati di norme «implicite», inespresse, elaborate dai giuristi e dagli organi dell’applicazione, malgrado che la dottrina e la giurisprudenza *non* sono fonti «formale» del diritto. Da questo punto de vista, la caratterizzazione degli ordenamenti giuridici come sistemi essenzialmente dinamici sembra trascurare la dimensione *lato sensu* normativa – produttive de norme – che è propria della dogmatica e (quel che più conta) della giurisprudenza.” (Os destaques em itálicos são do original).

²²⁴ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 9.ed. 1ª tir. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1980, pp. 106 et seq.

²²⁵ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica** – A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica. Trad. de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Editora, 2005, p. 230,

A formulação e aplicação da norma jurídica, portanto, será presidida por aquilo que MÜLLER²²⁶ designou de elementos de concretização da norma, por ele enumerados, tais como: elementos metodológicos *strictiore sensu*, elementos de concretização a partir do âmbito da norma e do âmbito do caso, elementos dogmáticos, elementos de técnica de solução, elementos de teoria e elementos de política constitucional.

Não cabe aqui, em face dos limites e objetivos deste estudo, examinar pormenorizadamente os referidos elementos de concretização da norma, sendo relevante apenas afirmar que eles não possuem uma hierarquia vinculante de aplicação por lhes faltar exatamente a normatividade,²²⁷ embora referido autor argumente que em algumas circunstâncias, como nos conflitos entre elementos não diretamente referidos a normas e elementos diretamente referidos a normas haveria precedência destes últimos em relação àqueles e que essa preferência seria normativa.²²⁸

Essa mesma falta de hierarquia nas formas de argumentação é reconhecida por ALEXY que, após referir que o tema da hierarquia dos cânones foi

240, 244 e 268-269. O autor refere tipos de cânones de interpretação (p. 230) acentuando que "...é suficiente destacar algumas características típicas de algumas formas. Para isso, os cânones podem-se agrupar em seis grupos: os da interpretação semântica, genética, histórica, comparativa, sistemática e teleológica." A seguir o autor acrescenta que os cânones são formas de argumento, assim se expressando (p. 240): "Como formas de argumentos, os cânones caracterizam a estrutura do ordenamento jurídico. Uma análise completa de todas as formas de argumentos possíveis no discurso jurídico resultaria em algo como uma gramática da argumentação jurídica." Noutra passagem (p. 244) o autor apresenta a seguinte conclusão quanto aos cânones de interpretação: "Pode-se dizer, em suma, que os cânones não oferecem a garantia de que se 'encontre o único resultado correto... com uma segurança relativamente grande,' mas são também mais que simples instrumentos de legitimação secundária de uma decisão, a qual se pode encontrar e fundamentar de diferentes maneiras. São formas de que tem de se servir a argumentação jurídica se se quer cumprir a pretensão de correção que se afirma nela e que, diversamente do que ocorre no discurso prático geral, se refere também de maneira especial à vinculação à lei." (Os destaques e as reticências são do original). E, por fim, noutra passagem subsequente (p. 268-269) refere o mesmo autor a formas de argumentos jurídicos especiais "...que se usam especialmente na metodologia jurídica, como a analogia, o *argumentum a contrario*, o *argumentum a fortiori* e o *argumentum ad absurdum*. (...) A formulação das formas de argumentos jurídicos especiais como formas de inferência logicamente válidas possui duas vantagens: torna possível a compreensão de sua forma lógica e esclarece seu conteúdo não lógico." (Os destaques em itálico são do original).

²²⁶ MÜLLER, Friedrich. **Métodos de Trabalho do Direito Constitucional**. 3.ed. Trad. de Peter Neumann. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 59-102. A dissertação pormenorizada sobre esses elementos e seu funcionamento são temas que vão além dos limites e objetivos deste estudo, razão pela qual remete-se o leitor à obra citada, nas páginas referidas.

²²⁷ *Ibid.*, p. 58 e 90.

²²⁸ MÜLLER, Friedrich. **Métodos de Trabalho do Direito Constitucional**. 3.ed. Trad. de Peter Neumann. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 93/94.

abordado por diversos autores, sem solução satisfatória, acentua que a teoria do discurso também não pode oferecer solução para o problema, mediante a elaboração de um catálogo de graus de hierarquia, mas pode contribuir para a solução da questão mostrando como se pode usar as diversas formas de argumentação.²²⁹

A harmonização dos elementos que compõem o sistema jurídico – como antes vista –, os quais não se confundem com os elementos de concretização da norma acima referidos, pois aqui se está a referir aos textos normativos, ao costume, à jurisprudência, aos negócios jurídicos, aos princípios de direito, à doutrina e aos valores jurídicos, é feita pelo intérprete e aplicador utilizando as técnicas referidas e os elementos de concretização da norma e daí construindo a norma jurídica aplicada aos fatos de conduta humana por meio da subsunção qualificada.

A subsunção qualificada, na visão aqui adotada, é uma via de duas mãos que vai da semântica normativa do programa da norma ao âmbito da norma e ao caso concreto, pois, no dizer de MÜLLER,²³⁰ “A ‘subsunção’ é apenas aparentemente um procedimento lógico formal; na verdade, é um procedimento determinado no seu conteúdo pela respectiva pré-compreensão da dogmática jurídica. (...) Não é possível descolar a norma jurídica do caso jurídico por ela regulamentado nem o caso da norma. (...) A força enunciativa de uma norma para um caso é por assim provocada por esse mesmo caso. Em um procedimento, que ganha gradualmente em precisão por meio da verificação da (s) prescrição (prescrições) jurídica (s) consideradas (s) relevante (s) junto aos componentes para elas relevantes do conjunto de fatos e, inversamente, dos componentes do conjunto de fatos – tratados, à guisa de hipótese de trabalho, como relevantes junto à norma que lhes é provisoriamente atribuída (ou junto a várias prescrições jurídicas) –, os elementos normativos e os elementos do conjunto de fatos assim selecionados ‘com vistas à sua reciprocidade’ continuam sendo concretizados, igualmente ‘com vistas à sua reciprocidade’, uns junto aos outros (e sempre com a possibilidade do insucesso, i. é, da necessidade de introduzir outras variantes de normas ou normas à guisa de hipótese de trabalho). A solução, i. é, *a concretização da*

²²⁹ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica** – A Teoria do Discurso Racional como Teoria da Justificação Jurídica. Trad. de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Editora, 2005, pp. 241/242.

²³⁰ MÜLLER, op. cit., p. 49, 50 e 51. Os destaques entre aspas e em itálico são do original.

norma jurídica em norma de decisão e do conjunto de fatos, juridicamente ainda não decidido, em caso jurídico decidido deve comprovar a convergência material de ambos, publicá-la e fundamentá-la.”

A atividade do intérprete e aplicador, de descoberta e de conhecimento do Direito, de transformação deste em sistema, daí deduzindo lógica e axiologicamente a norma jurídica, é atividade feita com o auxílio dos elementos que compõem o sistema, antes enumerados, portanto, a partir dos textos normativos, do costume, dos princípios de direito, da jurisprudência, dos negócios jurídicos, da doutrina e também dos valores jurídicos entranhados e contidos nos enunciados das próprias fontes, por isso que os valores são os do próprio sistema jurídico, e não os valores particulares e pessoais do intérprete, como anteriormente acentuado, cujo controle há de ser feito pela necessidade impostergável de fundamentação racional em todos os sentidos.

A visão exposta, nessa linha de raciocínio, pode ser colocada de acordo com o pensamento de MÜLLER²³¹ quando acentua que “No Estado Democrático de Direito, a ciência jurídica não pode abrir mão da discutibilidade ótima de seus resultados e dos seus modos de fundamentação. Mesmo na sua condição de ciência normativa ela tem por encargo a intenção de uma vigência universal (que só racionalmente realizável). A necessidade da racionalidade mais ampla possível da aplicação do direito segue da impossibilidade da sua racionalidade integral; admitir esta última significaria ignorar o *caráter de decisão e de valoração* do direito. Essa confissão circunscreve o campo do possível. Sem a sobriedade do excesso racionalista a ideologia poderia desenvolver-se sem limites e controles.”

Como visto, existem dois tipos de intérpretes e aplicadores, sendo que a diferença entre eles reside no fato de que, no primeiro tipo, o resultado de sua atividade não é vinculante e, no segundo tipo, o resultado de sua atividade tem como característica marcante a vinculabilidade jurídica.

O primeiro tipo é o formado pelos doutrinadores e cientistas do Direito que, ao interpretar e sugerir diretrizes de aplicação, procuram descobrir e formular os sentidos dos enunciados jurídicos à semelhança das normas, diante de casos reais ou

²³¹ MÜLLER, Friedrich. **Métodos de Trabalho do Direito Constitucional**. 3.ed. Trad. de Peter Neumann. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 53. (Os destaques em itálico são do original).

imaginários. Todavia, o produto de seu labor intelectual não é vinculante e, por isso, não pode, a rigor, ser considerado como norma jurídica. Entretanto, é inegável que ditas diretrizes e sugestões interpretativas, especialmente pela força intelectual e autoridade moral que intrinsecamente possam demonstrar, condicionam e influenciam os órgãos de aplicação do direito, estes sim os verdadeiros formuladores das normas jurídicas com caráter vinculante.

O segundo tipo de intérprete é exatamente aquele que é designado pelo próprio Direito, em termos especialmente de determinação de competência, como órgão de aplicação do Direito, como é o legislador quando exerce a atividade legiferante, como são as partes quando pactuam um negócio jurídico, como são as autoridades administrativas e as judiciárias quando aplicam o Direito a casos concretos.

O legislador aplica o Direito decorrente da Constituição quando toma decisões formulando normas jurídicas exercendo sua competência na elaboração da legislação inferior. Observe-se que o legislador ao tomar as deliberações legiferantes, além de formular e fazer aplicação de normas jurídicas que ele, legislador, deduz do sistema jurídico, também faz opções axiológicas, as quais devem estar de acordo com os valores do sistema jurídico pertinente. Essas opções legislativas devem estar especialmente em correspondência com os valores encampados pela Constituição. Assim, *v. g.*, se a Constituição prestigia valores como a maternidade, o idoso e o adolescente, é vedado ao legislador que tome deliberações legais que adversem esses valores constitucionais.

As autoridades administrativas formulam normas jurídicas quando aplicam o direito às situações concretas decorrentes de atividades que envolvem a administração pública, como, *e. g.*, quando julgam processos administrativos disciplinares, quando julgam processo administrativo por infração a regras de trânsito ou, ainda, quando efetuam um lançamento tributário, ato administrativo por excelência de aplicação da norma tributária a casos concretos. Até mesmo quando um agente público da Administração, quando edita um regulamento – como adiante se verá – está também formulando norma jurídica com caráter geral e abstrato como uma parcela da formulação da norma jurídica concreta e individual dos casos concretos. E os exemplos poderiam ir sendo multiplicados.

Os juízes, autoridades integrantes do Poder Judiciário, são órgãos que, em sistemas como o brasileiro, aplicam o direito, o fazendo com caráter de definitividade e com substituição da vontade das partes, e nisto reside a diferença entre a interpretação e aplicação do direito feita pelos juízes, daquela realizada pelos demais órgãos a quem o ordenamento comete essa mesma tarefa.

A essa atividade de interpretação e aplicação do direito pelo Poder Judiciário, submetem-se também o próprio legislador e as autoridades administrativas, ficando a ela sujeito também o próprio Estado e os órgãos que o compõem.

Como intérpretes e aplicadores oficiais do Direito, os juízes são por excelência os formuladores das normas jurídicas, seja aplicando-as ao caso concreto, seja determinando o alcance do conteúdo de sentido de enunciados normativos no controle concentrado de constitucionalidade das leis.

Assim, se a diferença entre norma jurídica construída pela doutrina e a norma jurídica construída pelos órgãos administrativos encarregados de aplicação do direito é de que a primeira não é vinculante e a segunda é vinculante, a diferença desta última para a norma jurídica construída pelos juízes é que esta – a dos juízes – além de vinculante é substitutiva da vontade dos envolvidos nos fatos de conduta.

Como se pode observar, toda a engenharia jurídica de formação do sistema jurídico tem, no fundo, somente uma última e definitiva finalidade: a formulação da norma jurídica a ser aplicada aos casos concretos – daí que o Direito possui também a já referida pretensão de aplicação –, sejam esses casos os de elaboração do próprio direito (atividade legislativa), sejam os casos de aplicação por autoridade administrativa, ou sejam, ainda, os casos de elaboração da norma pelos juízes no âmbito do Poder Judiciário.

Portanto, toda sistematização e toda atividade de interpretação só têm sentido porque dirigidas a uma finalidade derradeira que é a formulação da norma jurídica correspondente, esta como unidade última do sistema, cuja finalidade é predestinada à aplicação aos casos concretos,²³² ainda que os casos concretos

²³² Na verdade a norma não se destina propriamente aos cidadãos comuns, mas aos órgãos de aplicação do direito. GUASTINI, Riccardo. **Teoria e dogmatica delle fonti**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998, p. 36, a propósito dessa temática, após indagar qual a diferença entre o discurso do direito e outros tipos de discurso prescritivo, assim disserta: “Ebbene, una possibile risposta a questa domanda è la seguente: negli ordinamenti giuridici – e in essi soli – vi sono giudici, e più in generale organi

possam significar às vezes situações que demandem a definição do sentido e do alcance de disposições legais no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade, hipótese em que, o caso concreto é precisamente o controle de constitucionalidade diante de determinadas condições normativas e fáticas.

E para a formulação das normas os intérpretes e aplicadores valem-se de todo o sistema jurídico: é dizer, valem-se da legislação, do costume, dos negócios jurídicos, dos princípios, da jurisprudência, da doutrina e dos valores jurídicos, elementos que compõem o sistema do qual a norma jurídica é deduzida por operação intelectual, de modo lógico e axiológico.

Pode-se dizer, então, que a norma jurídica é, na verdade, uma dedução lógica e axiológica, operada pelo intérprete e aplicador, a partir do sistema jurídico composto pelos elementos que o conformam.

O intérprete e aplicador, na verdade, primeiro constrói o sistema jurídico e, a seguir, deduz dele a norma jurídica mediante uma operação lógica e axiológica.

Assim, a norma jurídica, como conteúdo de significado ou de sentido dos enunciados normativos das fontes e elementos que compõem o sistema, é construída lógica e axiologicamente pelo intérprete e aplicador a partir do sistema formado pela legislação, pelo costume, pelos negócios jurídicos, pelos princípios, pela jurisprudência, pela doutrina e pelos valores jurídicos.

Essa formulação se dá com o auxílio das técnicas de interpretação e argumentação, a que antes se fez referência, mediante as quais se chega à norma que vai ser aplicada aos fatos de conduta mediante subsunção qualificada, no sentido antes referido.

A formulação da norma pressupõe não só a utilização de todo o sistema jurídico e do instrumental de interpretação e argumentação a ele atinente, mas também pressupõe o delineamento do fato de conduta ao qual a norma há de se aplicar. Construída a norma ela será aplicada aos fatos de conduta mediante subsunção qualificada, mas a formulação da norma jamais pode prescindir do delineamento dos

dell'applicazione. È questa una peculiarità degli ordinamenti giuridici, che li differenzia radicalmente da ogni sistema di norme morali o comunque non-giuridiche. Se si accetta questo modo di vedere, sembra lecito sostenere che le norme giuridiche si rovolgano – ora direttamente, ora indirettamente – non già ai comuni «cittadini», ma agli organi dell'applicazione, e segnatamente ai giudici.” (Os destaques são do original).

fatos de conduta a que ela será aplicada. Ainda quando a norma é construída pela doutrina – como proposta não vinculante – a formulação não prescinde de um fato de conduta, ainda que seja ele apenas imaginado pelo doutrinador.

A subsunção não se dá diretamente entre as fontes do direito e os fatos de conduta, nem entre as disposições ou enunciados normativos e os fatos de conduta. Por isso, a subsunção não se dá diretamente entre um princípio e um fato, nem entre o costume e um fato. Na verdade, a subsunção somente é possível ou somente pode dar-se entre a norma jurídica e o fato, porque a subsunção, assim como a própria formulação da norma, é obra de um ser humano, chamado intérprete e aplicador, por isso uma subsunção qualificada pelo modo como a norma é construída e aplicada, como se vem sustentando neste estudo.

É que, sem o ser humano, não há falar em direito. O naufrago Robinson Crusóe, do romance de Daniel Defoe, antes de encontrar o Sexta-Feira, não necessitava do Direito para regular a sua conduta e nem adiantava bradar, diante do tigre faminto, que tinha direito à vida, por isso que o Direito, a norma jurídica, regula condutas ‘humanas’. A conduta regulada pode ser conduta humana sobre competência, sobre organização do Estado, sobre dever jurídico em geral, etc., mas sempre será regulação de conduta humana.²³³ Como acentua BOBBIO,²³⁴ mesmo as normas de estrutura, que regulam normas de produção jurídica, disciplinam, na verdade, o comportamento de produzir regras. Nesse sentido, o Direito envolve sempre conduta humana intersubjetiva.²³⁵

Assim como a conduta humana é objeto de regulação pelo Direito, assim também a formulação do sistema, a formulação da norma jurídica e a própria subsunção são obras da conduta humana, pois não haverá conhecimento, interpretação, argumentação, subsunção e aplicação do direito se não houver um ser humano exercendo essas atividades.

²³³ BERNI, Maurício Batista; CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. DANILEVICZ, Igor. Direito Tributário. Porto Alegre: Editora Síntese, 2000, pp. 44-45.

²³⁴ BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. 6.ed. Trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995, p. 45.

²³⁵ COSSIO, Carlos. **Radiografía de la Teoría Ecológica del Derecho**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1987, p. 154.

1.4.1 Estrutura da Norma Jurídica Tributária

A norma completa, no sentido antes referido,²³⁶ como dedução lógica e axiológica do sistema, é composta por um antecedente e um conseqüente, ligados por uma relação de imputação consistente num modal deôntico traduzido pela fórmula ‘proibido’, ‘permitido’ ou ‘obrigatório’,²³⁷ em que o antecedente descreve um fato de conduta e o conseqüente expressa a descrição do conteúdo de um dever-ser que se conecta ao antecedente como consequência ou efeito jurídico da realização, no mundo físico real, do fato de conduta descrito no antecedente.

Assim, a norma expressa-se mediante a estrutura lógica de um enunciado condicional composto por uma hipótese de incidência e por uma consequência;²³⁸ ou, dito de outro modo, por uma prótase ou antecedente e por uma apódose ou conseqüente.²³⁹

Na hipótese está descrito um fato de conduta ao qual se vincula uma consequência que descreve um dever-ser como comando normativo, sendo ambas essas partes da norma ligadas por um operador deôntico, nas modalidades do permitido, proibido ou obrigatório.

²³⁶ No item 1.3.5 foi referido que a expressão ‘norma completa’ é entendida neste trabalho como o significado ou conteúdo de sentido, estruturado logicamente como dever-ser, mediante uma relação de imputação deôntica, abrangente do modal ‘permitido’, ‘proibido’ ou ‘obrigatório’, que, conjuntamente com os fatos e sua interpretação, culmina com a norma de decisão de um caso concreto ou imaginário.

²³⁷ Como acentua CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** – Fundamentos Jurídicos da Incidência. 2.ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1999, p. 26 e 29, o dever ser triparte-se nos modais proibido, permitido e obrigatório e acentua o eminente tributarista, na p. 29, que “Permanece, assim, a lei deontológica do quarto excluído: os modais deônticos são três e somente três.”

²³⁸ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 21.

²³⁹ GUASTINI, Riccardo. **Teoria e dogmatica delle fonti**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998, p. 37, assim apresenta esse tema da estrutura da norma jurídica: “Ogni norma condizionata, per contro, è sempre riducibile ad un enunciato sintatticamente condizionale o ipotetico, del tipo: «Se si verifica la circostanza x, allora il soggetto y deve (non deve, può) compiere l’azione z». Ogni enunciato condizionale può essere analizzato in due elementi componenti: (a) la prótasi o antecedente, cioè la parte dell’enunciato che determina la condizione («Se...»); (b) l’apòdosi o conseqüente, cioè la parte dell’enunciato che determina la conseguenza («...allora...»)." (Os destaques são do autor).

Para a formação tanto da hipótese quanto da consequência colaboram todos os elementos que compõem o sistema jurídico como anteriormente visto.

Um exemplo, tomado dos textos normativos, sobre a cobrança de um tributo, ajuda a esclarecer o que se sustenta.

Certamente ninguém tem dúvida de que, para que um tributo seja cobrado, é necessário que haja uma norma tributária em que a hipótese descreva um fato como tributável, *v. g.*, “ser proprietário de um imóvel urbano”, e em que a consequência descreva um dever-ser cujo conteúdo expresse que “o proprietário deve pagar um percentual sobre o valor do imóvel a título de IPTU ao Município”.

Assim, se no mundo físico da vida vivente alguém de fato é proprietário de um imóvel urbano dir-se-á que esse alguém satisfaz a hipótese de incidência do tributo descrita no antecedente, havendo, portanto, a subsunção da norma aos fatos, instaurando concretamente o dever jurídico descrito no consequente, de modo que esse alguém tem o dever concreto (obrigação tributária) de pagar “x” de tributo à Fazenda Municipal.

Obviamente não se poderia chegar a essa conclusão²⁴⁰ somente com a Constituição Federal, pois ela não cria ou institui tributos, mas apenas autoriza a instituição mediante disposições de competência tributária.²⁴¹

Embora a lei complementar seja o ente legislado que define os tributos e, em relação aos impostos, define os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes (CFRB, art. 146, III, ‘a’), também não se poderia cobrar o tributo do exemplo só com a lei complementar, pois esta também não institui tributos, em particular o IPTU, já que a lei complementar somente pode instituir tributo quando a Constituição assim o exige (CFRB, art. 154, I), uma vez que a regra geral é da criação de tributo por lei ordinária do ente federado constitucionalmente competente para tributar.

²⁴⁰ Essa conclusão, como antes referido, nos itens 1.2.2, 1.2.3 e 1.3.5 supra, é unidade última do sistema – ou como diria Paulo de Barros CARVALHO, a unidade irreduzível de manifestação do deôntico – cuja finalidade é predestinada à aplicação aos casos concretos.

²⁴¹ Se a Constituição Federal por si só instituísse tributo então poderia ser cobrado o imposto sobre grandes fortunas que está previsto no art. 153, inciso VII, da Carta Política brasileira. Mas não é cobrado porque depende de instituição em lei inferior, no caso, por exigência expressa da Constituição, uma lei complementar.

Além disso, não se pode também cobrar tributo somente com a lei ordinária – embora seja esta que, como dito, de regra, cria tributos – prescindindo-se da Constituição e da lei complementar, pois faltaria a autorização constitucional e a definição de disposição geral tributária, respectivamente.

E não se poderia também cobrar tributo somente com o decreto regulamentar, prescindindo-se da Constituição, da lei complementar e da lei ordinária, já que o decreto regulamentar não poderia inovar primária e originariamente a ordem jurídica e serviria apenas para regulamentar as leis (CRFB, art. 84, IV).²⁴²

Além disso, se, por qualquer circunstância, a Administração tributária entendesse que em casos determinados o IPTU não era devido e, posteriormente, mudando sua interpretação, passasse a entender que, nesses casos, o IPTU era devido, essa exigência somente poderia ser feita a partir desse momento da mudança do entendimento em diante, e isto porque as práticas administrativas, reiteradamente observadas pela Administração, constituem costume (CTN, art. 100, III), e a mudança de critérios jurídicos pela autoridade administrativa não pode apanhar fatos geradores ocorridos antes da introdução da mudança (CTN, art. 146).

Em conclusão, a despeito da simplicidade, o exemplo mostra que para cobrar IPTU, isto é, para se chegar à concretização da norma tributária do IPTU, é necessária a utilização de todo o sistema, particularmente, com a colaboração da Constituição, da lei complementar, da lei ordinária e do regulamento, como fatores normativos, por isso que a norma jurídica é dedução lógica e axiológica do sistema jurídico.

Logo, vê-se que a norma não se confunde com os textos normativos, observando-se que raramente se encontrará uma norma completa em uma única lei e muito menos em um simples artigo de lei, já que para a formulação da norma é necessária a utilização de todo o sistema com todos os elementos que o compõem aos quais anteriormente foi feita referência.²⁴³

²⁴² Esta é uma questão fundamental que este estudo busca responder: saber se o decreto regulamentar tributário pode dispor sobre a instituição, modificação ou extinção de relações jurídicas.

²⁴³ NAVARRO COELHO, Sacha Calmon. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, pp. 21/22 e 30. O eminente tributarista percebeu o fenômeno da formação da norma, embora não na amplitude da noção de sistema jurídico que aqui se adota e sem o âmbito da dimensão axiológica que também aqui se encampa, mas em relação ao conjunto de leis sendo a

Além disso, é preciso atentar para o fato de que existem artigos de leis, textos e disposições normativas que são fragmentos de normas porque são insuficientes e não podem ser reconduzidos à fórmula condicional-deôntica. Algumas disposições ou enunciados normativos – que podem, como visto, até mesmo se constituírem em princípios de direito – são simples fragmentos de normas, por isso que são insuficientes para, por si só, possibilitarem a formulação de uma norma jurídica completa.

Entretanto, são exatamente esses fragmentos de norma, especialmente se forem também princípios, que contribuem ou colaboram para a formação das normas pelo intérprete e aplicador.

A doutrina, embora sem tirar a conclusão específica a que aqui se chega, reconhece a existência desses fragmentos como uma espécie de norma incompleta, já que, na verdade, esses fragmentos contribuem para a formação de normas completas.²⁴⁴

norma uma dedução lógica desse conjunto. Eis as palavras do eminente autor nas páginas 21/22 da obra citada: “A norma, pois, *não é a mesma coisa que a lei*, entendida esta como a fórmula verbal de um legislador anônimo (costume) ou como fórmula escrita de um legislador institucional (lei, estrito senso). A norma é a expressão objetiva de uma prescrição formulada pelo legislador que não se confunde com aquilo que comumente chamamos de *lei*. Isto quer dizer que a norma, posto já se *contenha* nas leis, delas é *extraída* pela dedução lógica, função do conhecimento.” (Os destaques são do original). Na página 30, ao discordar de outro tributarista não menos eminente, José Souto maior Borges, o autor aborda a questão da existência, validade, vigência, incidência, aplicação e eficácia das leis, nos seguintes termos: “Para nós, com supedâneo na teoria da norma jurídica, é absolutamente necessário distinguir, isto sim, o *plano da lei do plano da norma*. A lei é um ente positivo. A norma é um ser lógico. Pode até haver coincidência entre lei e norma, caso raro. Normalmente a *norma decorre de um conjunto de leis*. Feito esse corte metodológico, é possível verificar que os problemas concernentes à *existência, validade e vigência*, de fato dizem respeito à lei como ente positivo, como ato legislativo. (...) No plano da lei basicamente importa saber se ela *existe, se existe com validade* e se, existindo com *validade*, está em vigor e, pois, apta a *formar normas jurídicas* ou cooperar para a formação delas. As questões de *aplicabilidade, incidência e eficácia* já se inserem noutra dimensão muito diversa. Inserem-se no plano da norma. Aplicável é a norma e não a lei. O que incide não é a lei. É o preceito da norma, se e quando ocorrente sua hipótese de incidência no mundo fático.” (Os destaques são do original).

²⁴⁴ GUASTINI, Riccardo. **Teoria e dogmatica delle fonti**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998, p. 33 e 39-40. Sobre a temática, como dito, embora sem chegar à conclusão que se chega neste estudo, assim pontifica o autor, na página 33: “Merita di essere menzionato un modo de vedere – abbastanza diffuso e, del resto, condivisibile – secondo il quale tutti gli enunciati del discorso «legislativo» possono essere disposti in due classi reciprocamente esclusive e congiuntamente esaustive: norme e frammenti di norme. Secondo questo modo di vedere sono norme propriamente dette solo i comandi (o, al più, le regole di condotta, ossia i comandi e i permessi, gli uni e gli altri concorrendo appunto alla disciplina della condotta. I rimanenti enunciati presenti nel discorso legislativo altro non sono che parti, complementi, o *frammenti di norme*, e possono essere usati solo in combinazione con norme imperative (o imperative e permissive). Così, ad esempio, l’art. 2, l c., cod. civ., che fissa la maggiore

Assim, as demais disposições ou enunciados da linguagem das fontes do Direito e dos elementos que o compõem, que não possam ser reduzidas diretamente à fórmula condicional-deôntica, podem ser considerados fragmentos de normas,²⁴⁵ isto é, disposições das fontes que colaboram ou contribuem – assim como os demais elementos já referidos, que compõem o sistema – como fatores normativos para a formulação das normas jurídicas completas, inclusive, em certos casos, eliminando ou reduzindo a vagueza e a ambiguidade próprias da linguagem, especialmente da linguagem jurídica.

O entendimento da descoberta, composição e formulação da norma jurídica, nos termos aqui propostos, leva, para o campo da argumentação e da interpretação e aplicação do Direito, os problemas das lacunas do ordenamento, da colisão entre princípios, da colisão entre regras, da colisão entre disposições de lei e das exceções em geral.

Essas questões são, na verdade, solucionadas no âmbito de descoberta e formulação da norma pelo intérprete e aplicador por meio de técnicas argumentativas e interpretativas a que antes se fez referência.

età al compimento del diciottesimo anno, non è che un frammento dell'autorizzazione espressa dall'art. 48, I c., cost. Che conferisce l'elettorato attivo ai cittadini maggiorenni, come pure di tutte le norme che connettono al requisito della maggiore età una qualche conseguenza giuridica." (Os destaques são do original). E na nota de rodapé nº 44 o autor observa: "Si osservi che l'art. 48, I c., cost. è, a sua volta, completato dall'art. 2 cod. civ. (come pure dalle norme che conferiscono la cittadinanza): sicchè, in un senso, anche l'art. 48, I c., cost. è un «frammento di norma», o comunque una norma incompleta o incompiuta. In generale: è incompiuta ogni norma la quale contenga un termine che fa rinvio ad altre norme, o comunque presuppone l'interpretazione di altre norme."

²⁴⁵ GUASTINI, Riccardo. **La sintassi del diritto**. Torino: G. Giappichelli Editore, 2011, p. 53. Após citar exemplos de normas em sentido genérico, na mesma obra aqui referida, na p. 54, o autor conclui: "Come si vede, tutte le norme non prescrittive, o norme in senso generico, svolgono una qualche funzione in relazione alle prescrizioni. Per questa ragioni si usa dire che esse non sono norme 'autonome' – dotate, cioè, di un funzione indipendente – ma sono invece 'frammenti' delle prescrizioni cui si riferiscono. Così, ad esempio, una norma di competenza, in un certo senso, non è altro che un frammento di tutte le prescrizioni che saranno create dall'autorità da essa istituita; una norma definitoria non à altro che un frammento di tutte le prescrizioni nelle quali è impiegato il termine definito; e così avanti." Na mesma obra, mais adiante, na p. 56, ao referir às normas não-expressas, o autor assim se pronuncia: "Sono inespresses, per contro, le norme ricavate dalle norme formulate (o da una combinazione di norme formulate, **o da una combinazione de frammenti di norme formulate**) mediante procedimenti argomentativi di varia natura, ora logici (i. e., deduttivi), ora pseudo-logici (ad esempio, per via di analogia). Ogni norma inespressa, como avremo occasione di vedere, è frutto (non di promulgazione o emanazione, ma) di un ragionamento degli interpreti." (O destaque em negrito e sublinhado foi acrescentado).

Assim, se o intérprete e aplicador não consegue solucionar as lacunas, contradições, conflitos ou exceções, certamente é problema de insuficiência do intérprete na formulação da norma.

A atividade do intérprete e aplicador resultará então numa norma que terá uma estrutura deôntica que se expressa numa hipótese de incidência e numa consequência jurídica, ligadas pelo functor 'proibido', 'permitido' ou 'obrigatório'.

A norma tributária pode ter na hipótese de incidência a descrição de um fato tributável (CTN, art. 114) ou a descrição do exercício de uma atividade potencial ou conceitualmente passível de imposição tributária (CTN, art. 115).

No primeiro caso, na consequência estará descrito o dever de pagar tributo (CTN, arts. 3º, 113 e 121) e, no segundo, na consequência estará descrito um dever de fazer, não fazer ou suportar, constituindo os casos das chamadas obrigações acessórias (CTN, arts. 113, § 2º, 122).

Além disso, há uma norma tributária que pode ser chamada de tributário-sancionatória na qual estará descrita, na hipótese de incidência, uma conduta que caracteriza violação do dever de pagamento de tributo ou do dever de cumprimento da obrigação acessória (CTN, art. 113, §§ 1º e 3º), e na respectiva consequência estará descrita uma penalidade pecuniária.

Assim, a norma tributária possui uma hipótese de incidência e uma consequência jurídica.

1.4.2 Estrutura da Norma Tributária e Fenomenologia da Incidência

Para melhor visualizar o que anteriormente se afirmou no que respeita à formação da norma e a sua estrutura, e bem assim, à fenomenologia da incidência e da subsunção qualificada, propõe-se a visualização dos diagramas adiante expostos.²⁴⁶

²⁴⁶ Segue-se aqui a estrutura da norma jurídica tributária apresentada por Sacha Calmon Navarro COELHO. **Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária**. São Paulo: Ed. Rev. dos Tribunais, 1982, p. 93 et seq. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, pp. 454 et seq.

Um deles busca expressar a estrutura da norma e, o outro, objetiva mostrar a fenomenologia da incidência.

A estrutura da norma combinada com a descrição dos fatos do mundo real constitui o que se poderia chamar de norma de decisão completa.

Os diagramas partem da ideia de COELHO,²⁴⁷ que imaginou um projetor de filmes, que seria o intelecto do intérprete e aplicador, que recebe o filme representado pelo sistema jurídico e projeta numa tela a imagem da hipótese de incidência da norma tributária, que descreve hipoteticamente o conteúdo de um fato de conduta.

Neste estudo, acrescentou-se ao diagrama de COELHO²⁴⁸ a demonstração da relação de imputação com seu modal deôntico, mais a figura da consequência normativa, projetada também numa tela, que contém uma descrição hipotética do conteúdo do dever-ser, feita pelo sistema jurídico, a exemplo do que ocorre com a hipótese de incidência.

Os círculos ou esferas pretas correspondem às imagens das descrições normativas da hipótese e da consequência, sendo os quadrados brancos as telas de projeção.

O primeiro dos diagramas representa a descrição hipotética decorrente do sistema, tanto da hipótese de incidência como da consequência jurídica, sem preocupação com a ocorrência no mundo físico dos conteúdos previstos na descrição normativa.

O segundo diagrama procura demonstrar, além da estrutura da norma como descrição normativa, os fatos, a fenomenologia da incidência e a subsunção qualificada, diante da ocorrência, na vida vivente do mundo físico-fático, não só do fato de conduta previsto na hipótese, mas também da instauração concreta do vínculo jurídico descrito na consequência, em razão exatamente do acontecimento no mundo material de um fato igual ao descrito na hipótese de incidência.

²⁴⁷ COELHO. **Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária**. São Paulo: Ed. Rev. dos Tribunais, 1982, p.150.

²⁴⁸ Ibid., p. 150.

No segundo diagrama também se acrescenta, neste estudo, a representação do fato ocorrido no mundo material, sendo que tal diagrama é o que representa a norma jurídica completa como norma de decisão, envolvendo a descrição normativa e também a descrição dos fatos e a respectiva subsunção qualificada.

Figura 1: Diagrama da Estrutura da Norma Jurídica

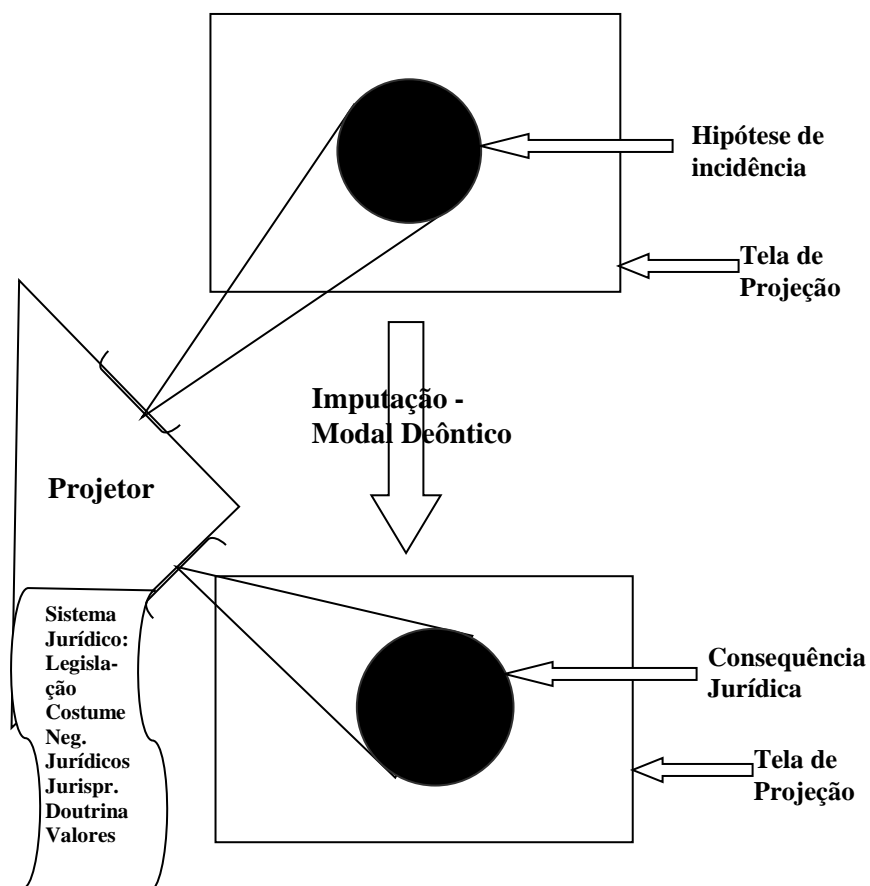
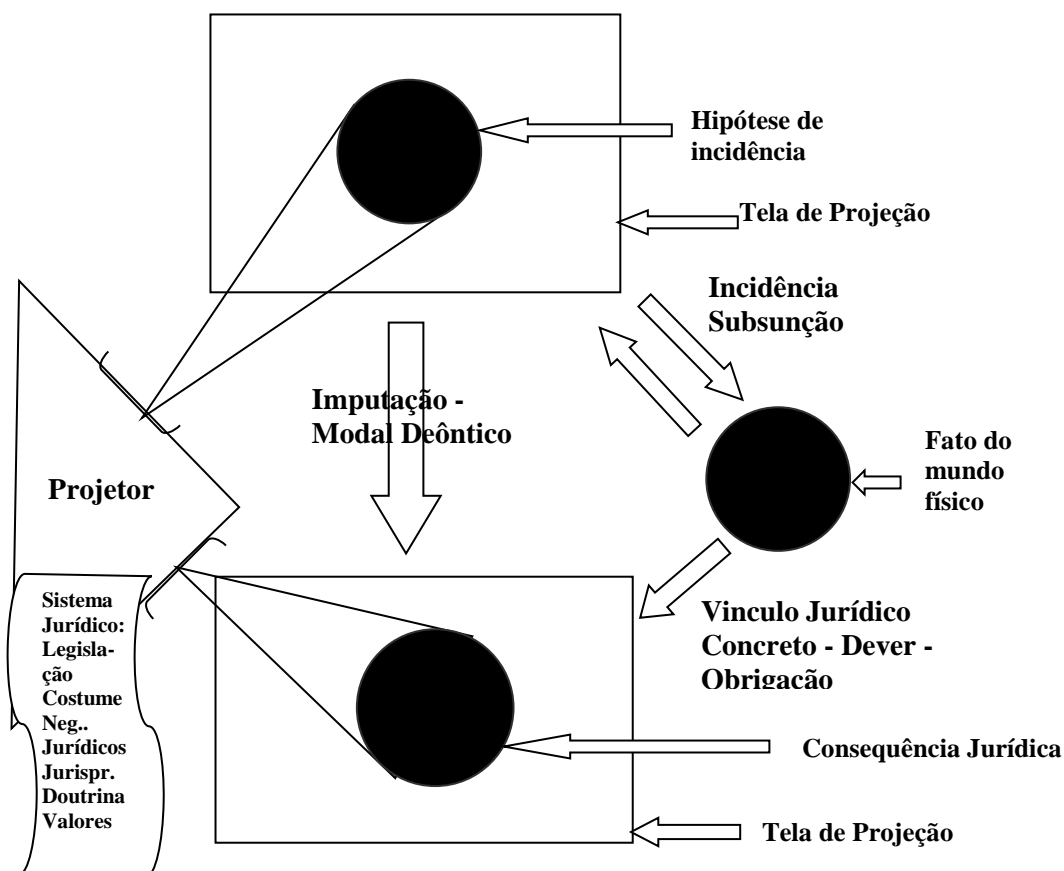


Figura 2: Diagrama da Estrutura da Fenomenologia da Incidência e da Subsunção Qualificada



A descoberta, composição e formulação da norma jurídica depende do sistema jurídico e ambos, como visto, dependem do Direito que, por sua vez, depende da Constituição como um dos textos normativos de maior relevância que compõe o Direito. E a Constituição está ligada e depende diretamente tanto do chamado poder constituinte originário como do poder constituinte derivado, sendo que a configuração de ambos esses poderes tem influência, entre outros temas, na conformação dos direitos fundamentais, na separação dos Poderes, no poder de legislar e no poder regulamentar tributário, cujos limites são objeto deste trabalho.

Por essa razão, essas e outras questões serão tratadas a seguir.

CAPÍTULO II

2 PODER CONSTITUINTE E CONSTITUIÇÃO

O exame dos temas do poder constituinte e da Constituição, nesta altura do estudo, decorre da necessidade de se esclarecer noções que são pressupostos para descobrir, compor e formular a norma constitucional do poder regulamentar.

Assim, a relevância de abordar tais temas neste momento está em que eles têm relação direta com exame e compreensão do exercício tanto do poder de legislar como do poder regulamentar, passando pelas conexões entre eles existentes. Além disso, o poder regulamentar e o poder de legislar estão intimamente ligados com a questão da competência tributária constitucional e com o âmbito dos direitos fundamentais, por envolver a questão das liberdades e dos direitos patrimoniais, sendo que todos esses temas encontram fundamento ou são reconduzíveis à Constituição.

O poder constituinte é aquele poder soberano²⁴⁹ que dá vida à Constituição, na qual são delineados os direitos fundamentais, configurada concretamente a separação de Poderes, definidas as respectivas competências constitucionais, especialmente as legislativas e, em particular a tributária.

Principia-se a análise pela abordagem do chamado poder constituinte que tradicionalmente é feita sobre um duplo aspecto ou sentido, utilizando-se variadas e diferentes expressões para significar duas realidades distintas: o poder de criar originariamente uma nova Constituição, como criação de nova ordem jurídica, e o poder de revisar, reformar ou emendar a Constituição vigente.

No primeiro sentido, costuma-se falar em poder constituinte originário para significar o poder que repousa na Nação e na soberania popular e que consiste em um poder inicial, autônomo e incondicionado, que cria a nova Constituição originariamente,

²⁴⁹ GUASTINI, Riccardo. **La sintassi del diritto**. Torino: G. Giappichelli Editore, 2011, p. 364, com propriedade acentua: “Quando si dice *in dottrina* che la sovranità appartiene al popolo, la sovranità non è altra cosa dal potere costituente: un potere giuridicamente illimitato, per la semplice ragione che non è conferito e disciplinato da norme giuridiche, ma si esercita *extra ordinem*. Potere costituente, come sappiamo, è infatti il potere di statuire o instaurare una ‘prima’ costituzione, ossia una norma o (meglio) un insieme di norme ‘originarie’, indipendenti, supreme, che non traggono fondamento di legittimità da alcuna norma antecedente.” (Os destaques são do original).

sem subordinar-se à Constituição anterior ou a qualquer outra limitação de direito positivo.²⁵⁰

Esse poder constituinte,²⁵¹ normalmente inicial, soberano e ilimitado, é exercido através da Assembleia Nacional Constituinte ou da Convenção Nacional,²⁵² que elabora a nova Constituição²⁵³ estabelecendo os direitos individuais e os meios de respectiva garantia, além da estrutura do Estado e de seus órgãos. Tal poder, como dito, não encontra limitação nem na Constituição anterior e nem em outras disposições de direito positivo, de modo que está fora do alcance do controle por órgãos do Estado, e por isso não se submete ao chamado controle de constitucionalidade.²⁵⁴

²⁵⁰ GUASTINI, Riccardo. **La sintassi del diritto**. Torino: G. Giappichelli Editore, 2011, pp 171-172, assim define poder constituinte e também poder constituído: “La nozione di potere costituente si definisce, banalmente, per opposizione a quella di potere costituito. Si dice ‘costituito’ ogni potere ‘legale’, ossia conferito e disciplinato da norme positive vigenti (ed esercitato, almeno *prima facie*, in conformità ad esse). Le norme che promanano da un potere costituito trovano il loro fondamento dinamico di validità nelle norme sulla produzione giuridica vigenti. Si dice per contro ‘costituente’ quel potere che instaura una ‘prima’ costituzione. «Il potere ‘costituente’ non può, per definizione, muoversi nel rispetto di un ordine costituzionale preesistente; si lo facesse sarebbe un potere costituito. Esso è un potere ‘di fatto’ teso all’instaurazione di nuovo ordine costituzionale. Pertanto il detentore di tale potere si riconosce vincolato soltanto da quei limiti che, per ragioni di opportunità, esso ritiene compatibili con il proprio disengno innovatore». Si dice ‘prima costituzione’ ogni costituzioni che non trovi il suo fondamento di validità (e legittimità) in una costituzione precedente. Una prima costituzione è insomma una costituzione emanata *extra ordinem* – frutto di rivoluzione (in senso ampio) – e pertanto priva di fondamento dinamico di validità in norme (le eventuali norme sulla produzione costituzionale) proprie dell’ordinamento costituzionale precedente.” (Os destaques são do original).

²⁵¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed. Coimbra, Portugal: Almedina, 2003, p. 58, refere que “... uma das categorias mais “modernas” do constitucionalismo – a categoria do **poder constituinte** – no sentido de um poder originário pertencente à Nação, o único que, de forma autónoma e independente, poderia criar a lei superior, isto é, a *constituição*.” (Os destaques entre aspas, em negrito e itálico são do original).

²⁵² HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 4.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 28-29.

²⁵³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed. Coimbra, Portugal: Almedina, 2003, p.52, ao referir o que se entende por constituição moderna acentua que esta é “... a ordenação sistemática e racional de comunidade política através de um documento escrito no qual se declaram as liberdades e os direitos e se fixam os limites do poder político.”

²⁵⁴ No Brasil o STF tem exercido o controle de constitucionalidade das Emendas Constitucionais levadas a efeito pelo Poder de Reforma em relação à Constituição brasileira de 1988. Entre outros casos, podem ser citados os seguintes: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 939/DF. Rel. Min. Sydney Sanches. Julgada em 15 dez. 1993, maioria, **DJU** de 18 mar. 1994, p. 5165. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp?s1=adi+e+939&p=2&d=SJUR>> Acesso em: 08 jan. 2007. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 3685/DF. Rel. Min. Ellen Gracie. Julgada em 22 mar. 2006, unânime, **DJU** de 10 ago. 2006, p. 19. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp?s1=adi+e+939&p=1&d=SJUR>> Acesso em: 08 jan. 2007.

É de se advertir, entretanto, que não se pode ignorar situações concretas, em que o poder originário de criação da nova Constituição pode sofrer certas limitações prévias a sua elaboração, como acentua HORTA²⁵⁵ referindo, além das situações da Itália, em 1946, e de Portugal, em 1978, o caso do Brasil, em 1945, em que a Assembleia Constituinte, embora com poderes ilimitados, sofreu limitação consistente em que a legitimidade da eleição do Presidente da República não poderia ser alcançada pela Assembleia.

No segundo sentido antes referido, e por oposição à noção de poder constituinte originário, como anota DANTAS,²⁵⁶ faz-se referência a poder constituinte derivado, poder constituinte de segundo grau, poder constituinte constituído, expressões que objetivam significar o poder de revisão, de reforma ou de emenda.

Normalmente se criticam as expressões poder constituinte originário e poder constituinte derivado, sob o fundamento de que seriam equívocas. Poder constituinte originário seria expressão tautológica, já que se é constituinte só pode ser originário, inicial. E poder constituinte derivado seria contraditória, pois se é constituinte, não poderia ser derivado.²⁵⁷

Nesse sentido a doutrina tem sugerido taxinomias, como aquela lembrada por DANTAS²⁵⁸ que, após referir à confusão que é feita entre os conceitos de poder constituinte e poder de reforma, acentua que o primeiro não conhece em sua manifestação limitações jurídico-positivas, e, o segundo, está sujeito aos balizamentos jurídicos previamente estabelecidos, o que explica a aplicação do controle de constitucionalidade às modificações dele resultantes.

²⁵⁵ HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 4.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 33.

²⁵⁶ DANTAS, Ivo. **Direito Adquirido, Emendas Constitucionais e Controle da Constitucionalidade**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 19.

²⁵⁷ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 327, por exemplo, é um dos críticos dessa terminologia.

²⁵⁸ DANTAS, op. cit., p. 7. Na nota de rodapé, na mesma obra e mesma página, o autor referido assim se expressa: “Tais expressões – *Poder Constituinte Originário e Poder Constituinte Derivado* – não nos satisfazem, dentre outros motivos, por trazerem em si contradições de ordem semântica. Assim, em nosso entender, ou estamos diante de um *Poder Constituinte* (necessariamente originário e juridicamente ilimitado), ou estamos diante de um *Poder Constituído de Reforma* (necessariamente derivado e juridicamente limitado).” (Os destaques em itálico são do original).

No âmbito deste estudo, o poder originário e ilimitado, exercido pela Assembleia Nacional Constituinte, na criação da nova Constituição, será designado por ‘poder constituinte originário’ e o poder derivado, limitado e controlável judicialmente, exercido pelo Parlamento ordinário, será designado por ‘poder constituinte derivado’, em atenção ao fato de que, ambas as expressões, são denominações consagradas pelos publicistas.²⁵⁹

O exercício do poder constituinte originário resulta na nova Constituição, a qual estabelece os limites do poder constituinte derivado, de modo que certas disposições fundamentais da Constituição ficam fora do alcance do poder de reforma, são aquilo que comumente se chama de cláusulas pétreas ou o que PONTES DE MIRANDA²⁶⁰ chamou de cerne inalterável ou rigidez de segundo grau. Nesse sentido, a Constituição possui disposições que são intangíveis pelo poder constituinte derivado, pelo Estado e seus órgãos, daí GORDILLO,²⁶¹ acentuar que “... em resumo, não se trata de o Estado ter numa Constituição, mas de estar numa Constituição, e que seja a Constituição que o contenha ...” por isso “... o Estado não tem uma Constituição, mas a Constituição é que tem, ou admite, o Estado.”

A Constituição,²⁶² resultante do exercício do poder constituinte, no sentido do constitucionalismo moderno, como acentua CANOTILHO,²⁶³ incorpora, num

²⁵⁹ HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 4.ed. rev. e Atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 107, utiliza as expressões poder constituinte originário e poder constituinte derivado que são também aqui adotadas por serem expressões consagradas na doutrina e na jurisprudência. Eis a palavra do autor referido: “Nessa configuração dual do poder constituinte, não me parecem procedentes as críticas que impugnam o emprego da expressão consagrada, de modo geral, pelos publicistas – poder constituinte derivado ou instituído –, sob o argumento de que a denominação de poder constituinte deve ser reservada ao poder originário, o criador da Constituição, negando autonomia à segunda categoria de poder constituinte, ao qual esses críticos preferem tratar de poder de reforma, subtraindo dele a qualificação de constituinte.”

²⁶⁰ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. **Democracia, Liberdade, Igualdade** – os três caminhos. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 124 et seq.

²⁶¹ GORDILLO, Agustín. **Princípios gerais de Direito Público**. Trad. de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 93 e 98.

²⁶² Kelsen, Hans. **Jurisdição Constitucional**. Tradução do alemão de Alexandre Krug, do italiano de Eduardo Brandão, do francês de Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2003, pp. 130/131, assim se manifesta sobre a noção de Constituição: “Como quer que se defina a Constituição, ela é sempre o fundamento do Estado, a base da ordem jurídica que se quer apreender. O que se entende antes de mais nada e desde sempre por Constituição – e, sob esse aspecto, tal noção coincide com a de forma do Estado – é um princípio em que se exprime juridicamente o equilíbrio das forças políticas no momento considerado, é a norma que rege a elaboração das leis, das normas gerais para cuja execução se exerce a atividade dos organismos estatais, dos tribunais e das

documento escrito, a ordenação jurídico-política, a declaração do conjunto dos direitos fundamentais e o respectivo modo de garantia, além da organização do poder político segundo esquemas que o tornam limitado e moderado.

Como visto, pela doutrina citada, embora se possa estabelecer, como acentua HESSE,²⁶⁴ em termos de teoria constitucional, um conceito abstrato de Constituição, válido para o comum das constituições ou para constituições históricas, é certo, segundo o mesmo autor, que não se pode pretender, do ponto de vista da doutrina do direito constitucional, tal abstração conceitual, porque, um conceito abstrato é inadequado do ponto de vista prático, pois a função da Constituição deve ser vista na realidade da vida histórico-concreta, em que estão dadas unidade política e ordem jurídica, sendo que a formação da unidade política é um processo histórico-concreto permanente, mas renovado sucessivamente, no sentido de unidade de ação como unidade funcional, em que estão presentes os conflitos que devem ser regulados e vencidos, cuja regulação garante a produção e conservação da unidade política, mas sem ignorar ou reprimir o conflito por causa da unidade política, e sem abandonar a unidade política por causa do conflito. E por fim arremata o jurista tedesco:²⁶⁵ “A Constituição é a *ordem fundamental jurídica da coletividade*. Ela determina os princípios diretivos, segundo os quais deve formar-se a unidade política e tarefas estatais ser exercidas. Ela regula procedimentos de vencimento de conflitos no interior da coletividade. Ela ordena a organização e o procedimento da formação da unidade política e da atividade estatal. Ela cria bases e normaliza traços fundamentais da ordem total jurídica. Em tudo, ela é ‘o plano estrutural fundamental, orientado por determinados princípios de sentido, para a configuração jurídica de uma coletividade.’”

autoridades administrativas. Essa regra para a criação das normas jurídicas essenciais do Estado, a determinação dos órgãos e do procedimento da legislação, forma a Constituição no sentido próprio, original e estrito da palavra. Ela é a base indispensável das normas jurídicas que regem a conduta recíproca dos membros da coletividade estatal, assim como das que determinam os órgãos necessários para aplicá-las e impô-las, e a maneira como devem proceder, isto é, em suma, o fundamento da ordem estatal.”

²⁶³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed. Coimbra, Portugal: Almedina, 2003, p. 52.

²⁶⁴ HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Trad. (da 20ª edição alemã) de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 25 et seq.

²⁶⁵ Ibid., p. 37. (Os destaques em itálico e entre aspas são do original).

Tanto a noção de Constituição, como a distinção feita entre poder constituinte originário e poder de constituinte derivado, são úteis no âmbito deste trabalho para o estudo das questões relativas à intangibilidade de certas disposições constitucionais pelo poder de reforma, como nos casos dos deslocamentos do poder de legislar do Parlamento para outros órgãos estatais, sendo que a intangibilidade ou não das disposições constitucionais pelo poder constituinte derivado tem reflexos diretos em temas envolvidos neste estudo, como o poder tributário de legislar e o poder regulamentar tributário.

2.1 PODER DE TRIBUTAR E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

O poder de tributar tem seu limite nas disposições constitucionais definidoras da competência tributária, dentro da qual está compreendido o poder regulamentar, daí a relevância da matéria para o objeto do presente estudo.

O poder tributário originário²⁶⁶ tem sua fonte na Constituição, sendo imanente à ideia de soberania.

A Constituição outorga e ao mesmo tempo limita o espectro da amplitude do exercício do poder de tributar. Essa outorga e essa limitação de poder pela Constituição dão lugar à dimensão do poder de tributar.

E, precisamente, tanto essa outorga quanto essa dimensão ou extensão do poder de tributar, fixadas constitucionalmente, é o que constitui a chamada competência tributária, de modo que o poder de tributar somente poderá ser exercido nos limites dessa competência.

Desde um ponto de vista que se poderia chamar de geral, a competência, como acentua GAVARA DE CARA,²⁶⁷ pode ser definida como a capacidade de criar

²⁶⁶ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 286-287.

²⁶⁷ GAVARA DE CARA, Juan Carlos. **Derechos Fundamentales y Desarrollo Legislativo**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1994, p.141. Em outra passagem da mesma obra, na p. 70, o autor refere sinteticamente a normas de competência como as "... que establecen que un determinado

disposições normativas ou efeitos jurídicos por meio e de acordo com enunciados jurídicos, sendo que a norma de competência enuncia as condições necessárias para o exercício daquela capacidade, as quais dizem respeito à pessoa qualificada para o ato criador da norma (competência pessoal), ao procedimento para criação de normas (competência de procedimento) e ao alcance possível da norma criada com relação a sujeito, situação ou tema. O mesmo autor acentua que uma reserva de lei é uma norma de competência, e as normas de competência são enunciados jurídicos que reputam como jurídicos outros enunciados jurídicos, por isso que qualificam certos enunciados jurídicos como válidos por atenderem aos requisitos de proceder de um órgão determinado, por serem criados mediante procedimento definido e por tratarem de determinada matéria. Ainda, segundo o mesmo autor, uma reserva de lei pode constituir uma regra de rechaço, porque serão considerados como não-jurídicos os enunciados que não atendam aqueles requisitos quanto ao órgão de origem, ao procedimento determinado e à matéria especificada.

A competência implica determinadas ações de quem a detém e a exerce, que modificam situações ou posições jurídicas e, embora a competência também signifique permissão, o fato é que ambas, competência e permissão, não se confundem, pois existem ações permitidas que não acarretam nenhuma modificação de situação jurídica, precisamente porque tais ações permitidas não se constituem no exercício de uma competência.²⁶⁸

A diferença entre competência e permissão também pode ser vista nas suas negações, já que a negação de uma permissão conduz a uma proibição e a negação da competência conduz à incompetência.²⁶⁹

A competência então envolve poder de ação e de atuação atribuído aos órgãos e agentes constitucionais para desenvolvimento das tarefas de que são incumbidos.²⁷⁰

órgano puede adoptar mediante un determinado procedimiento enunciados jurídicos que traten de una determinada materia.”

²⁶⁸ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. 1ª ed. 3ª reimpresión. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, pp. 228-229 e 232.

²⁶⁹ Ibid., p. 229.

²⁷⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed., 2ª reimpr. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 543.

As normas de competência estão relacionadas com a função, pois esta é definida exatamente como uma relação entre a norma de competência e seus fins,²⁷¹ sendo lícito falar, por exemplo, quando se refere à separação e interdependência dos órgãos de soberania, em um princípio organicamente referenciado e funcionalmente orientado.²⁷²

Como acentua BOBBIO,²⁷³ “Quando um órgão superior atribui a um órgão inferior um poder normativo, não lhe atribui um poder ilimitado. Ao atribuir esse poder, estabelece também os limites entre os quais o poder pode ser exercido. Assim como o exercício do poder de negociação ou o do poder jurisdicional são limitados pelo Poder Legislativo, o exercício do Poder Legislativo é limitado pelo poder constitucional.”

Nesse sentido o poder normativo fica sujeito a limites materiais e formais, sendo que os primeiros referem-se ao conteúdo da disposição normativa que o órgão inferior está autorizado a editar, e os limites formais dizem respeito ao modo ou ao processo pelo qual a disposição inferior pode ser emanada, de maneira que o poder é limitado com relação a quem pode mandar ou proibir e a como se pode mandar ou proibir.²⁷⁴

Nesses termos, o poder de tributar, como poder normativo, será exercido por lei decorrente de um órgão determinado, mediante certo procedimento, versando sobre matéria especificada na norma de competência e orientado a determinadas finalidades, constituindo-se numa ação normativa que modifica situações jurídicas.

Por outro lado, a instituição constitucional do Estado nacional e da Federação, no Brasil, dá lugar à criação de quatro ordens jurídicas: a nacional, a federal

²⁷¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed., 2ª reimpr. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 544, dissertando sobre os sentidos do polissêmico termo ‘função’ assim se expressa: “Na literatura juspublicística, os sentidos mais correntes são os de função como «actividade» ou como «poder do Estado». Estes sentidos estarão presentes na exposição seguinte, devendo, porém, observar-se que a *ordenação material das funções do Estado* desenvolvida na mais recente literatura apela para o conceito de função como *relação referencial*. A função é sempre uma relação de referência entre uma norma de competência e os fins dessa mesma norma.”

²⁷² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed., 2ª reimpr. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 551.

²⁷³ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 6.ed. Trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995, p. 53.

²⁷⁴ *Ibid.*, p. 54.

ou central, a estadual e a municipal.²⁷⁵ Cada uma dessas ordens recebe do poder constituinte originário, por meio da Constituição, uma parcela do poder de tributar, que corresponde à competência tributária respectiva de cada uma dessas ordens jurídicas.

A competência tributária, portanto, decorre do poder constituinte originário, e é autorização e limite para a tributação, limite para o exercício do poder de tributar, de cada um dos entes federados, razão pela qual não podem ser instituídos tributos que não estejam autorizadas na Constituição, e nem instituídos tributos que, embora autorizados constitucionalmente, desbordem do campo material estabelecido no âmbito da autorização constitucional, e nem, tampouco, instituídos tributos por um ente federado, que estejam constitucionalmente autorizados apenas à outra esfera da federação.

É nesse contexto que assume relevância a tipicidade²⁷⁶ que deve ser equacionada mediante uma teoria dos conceitos a partir das disposições constitucionais sobre competência que delineiam o âmbito material das hipóteses de incidência dos diversos tributos.

Em tais circunstâncias, o poder de tributar somente pode ser exercido nos precisos limites da competência tributária constitucionalmente.

Aliás, a tipicidade não é importante apenas na questão da definição do âmbito material de cada tributo, senão que a própria competência de uma maneira geral, inclusive a tributária, sujeita-se à tipicidade, conforme com propriedade acentua CANOTILHO²⁷⁷ ao afirmar que “Um dos mais importantes princípios constitucionais a assinalar nesta matéria é o princípio da indisponibilidade de competência ao qual está associado o princípio da tipicidade de competências. Daí que: (1) de acordo com este último, as competências dos órgãos constitucionais sejam, em regra, apenas as

²⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 224-225.

²⁷⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 170 et seq. Especialmente na p. 206 o autor assim conclui: “Todas as considerações precedentes demonstram que não é sustentável uma separação entre tipo e conceito. O que deve ser feito é enfrentar as questões dentro da própria teoria dos conceitos e verificar qual a contribuição que uma teoria conceitual das regras de competência pode oferecer. A partir daí poderá essa teoria conceitual ser devidamente complementada, no caso, por uma teoria da argumentação jurídica.”

²⁷⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed., 2ª reimpr. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 546-547.

expressamente enumeradas na Constituição; (2) de acordo com o primeiro, as competências constitucionalmente fixadas não possam ser transferidas para órgãos diferentes daqueles a quem a Constituição as atribuiu. Estes princípios justificam a proibição da alteração das regras constitucionais de competência dos órgãos de soberania ...”

Em razão disso a doutrina tem mesmo apontado como características da competência tributária a indelegabilidade, a irrenunciabilidade e a incaducabilidade.²⁷⁸

É por isso que o CTN, em seu art. 7º, estabelece – embora isso não fosse necessário – que a competência tributária é indelegável, sendo passíveis de delegação apenas as tarefas de arrecadar ou fiscalizar tributos, executar leis, serviços, atos e decisões administrativas em matéria tributária, desde que essa delegação de funções seja feita a outra pessoa de direito público, sendo vedada, portanto, a delegação à pessoa privada.

Importa para o âmbito deste estudo especialmente a circunstância de que a competência tributária, como competência normativa que envolve o poder de legislar em matéria tributária, é indelegável, nela estando incluído o poder regulamentar tributário. Adiante se discutirá se, por exemplo, a lei inferior pode determinar a delegação do poder regulamentar e qual o alcance material desse poder regulamentar.

2.2 – Norma Tributária, Tributo e Obrigação Tributária

A norma tributária, dentro da noção antes apresentada, pode ser visualizada como relação jurídica, cujo conteúdo estará expresso precisamente na consequência normativa.

Assim, é na consequência normativa que estão descritos os elementos de uma relação jurídica, que, em termos tributários, pode configurar uma obrigação principal ou uma obrigação acessória (CTN, art. 113, §§ 1º e 2º). A primeira tem

²⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 222 et seq.

conteúdo patrimonial e pode ser entendida como a obrigação de pagar tributo ou penalidade pecuniária e, a segunda, configura um comportamento que, não envolvendo prestação patrimonial, compreende uma obrigação de fazer, não fazer ou suportar.

Em outras palavras, e de forma mais simplificada, na consequência normativa estão descritos o titular, o destinatário e o objeto da obrigação tributária, precisamente os elementos tradicionais da relação jurídica. E essa relação jurídica, decorrendo da norma tributária, tem conexão com a competência tributária, os direitos fundamentais e os limites do poder regulamentar tributário. Daí a relevância que assume o exame da matéria para os fins do presente estudo.

2.2.1 Obrigação Tributária Principal

A obrigação principal, entendida como o dever de pagar tributo ou penalidade pecuniária, caracteriza-se precisamente por ser uma relação jurídica patrimonial, representada na consequência da norma jurídica tributária, na qual estão presentes, o sujeito ativo, o sujeito passivo, a valor devido, o vencimento, o local e o modo de cumprimento da obrigação.

O valor devido é elemento que pode depender de apuração tendo por suporte a base de cálculo e a aplicação de uma alíquota e até mesmo, em alguns casos, podem ser necessários cálculos de apuração resultantes de acréscimos e adições ou de abatimentos e deduções. Exemplo dessas circunstâncias são tributos como o imposto de renda, o ICMS e o IPI, em que, o primeiro, sujeita-se a adições e exclusões de valores da renda ou do lucro apurados, para se chegar à base de cálculo, e, os dois últimos, se sujeitam a abatimentos do valor do imposto incidente nas entradas de bens ou serviços do valor do imposto incidente nas saídas de bens ou serviços, tudo em decorrência de determinação constitucional.

Dentro da noção expressa pelo art. 3º do CTN, de que tributo é toda prestação pecuniária, compulsória, que não seja sanção de ato ilícito, instituída em lei e

cobrada mediante atividade administrativa vinculada, à parte as críticas que tal disposição possa ser merecedora, o fato é que nela está implícito genericamente o conteúdo da consequência da norma jurídica tributária, tal como antes foi apresentado, o qual corresponde a uma obrigação de teor patrimonial que é chamada pelo CTN de obrigação principal (arts. 113, § 1º, 114, 121 e 139).

Em razão disso costuma-se afirmar que tributo é norma,²⁷⁹ no sentido de que a norma tributária, na sua consequência jurídica, traduz e configura a obrigação tributária.

Todavia, obrigação tributária principal pode ter conteúdo patrimonial estrito, no sentido de que constitui dever de pagar tributo, e pode ter conteúdo sancionatório-patrimonial, no sentido de que pode configurar dever de pagar multa tributária pecuniária.

No âmbito deste estudo, tem relevância a questão dos elementos que compõem a norma tributária e a relação obrigacional tributária dita principal no sentido de se perquirir qual o lugar do poder regulamentar tributário, em termos de limites e possibilidades de disciplina desses elementos.

É o que adiante se abordará neste estudo, quando se buscará analisar a relação entre a tributação, os direitos fundamentais e o poder regulamentar tributário, tendo presente que a exigência tributária está submetida ao princípio da legalidade nos termos do art. 150, inciso I, da Constituição Federal, cujo conteúdo é desenvolvido na lei complementar (CTN, art. 97).

²⁷⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 452, assim pondera sobre o tema: “O tributo deve nascer de um *fato-tipo*, um *fato tipificado*. Para se saber o que é tipo, é preciso, antes, conhecer a estrutura formal da norma tributária. Enfrentemos o tema, mirando o conceito de tributo. (...) Por oportuno, a compreensão estruturalista da *norma tributária* é importante para a análise do assunto. Vamos, então, traduzir o tributo como *norma jurídica*.” (Os destaques em itálico são do original).

2.2.2 Obrigação Tributária Acessória

O CTN, no art. 113, § 2º, estabelece que a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto prestações positivas ou negativas no interesse da fiscalização e da arrecadação de tributos.

Na verdade, as chamadas obrigações acessórias constituem normas instrumentais-assecuratórias porque têm por objetivo não só a transparência, documentação e informação sobre a atividade geradora de tributação, mas também a pretensão de, com esses mecanismos, assegurar indiretamente a arrecadação.

Assim, a norma tributária cujo conseqüente corresponde à obrigação acessória tem como hipótese de incidência o exercício de uma atividade potencial ou conceitualmente passível de imposição pelo tributo a que se refere a obrigação acessória (CTN, art. 115). E isto porque a obrigação acessória não é imposta apenas nos casos em que há efetiva incidência do tributo, pois ela é também exigida nos casos em que a exigência tributária esteja suspensa ou excluída ou mesmo quando não haja tributação, conforme se vê pelo disposto nos arts. 151, parágrafo único, 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, todos do CTN.

Entretanto, nesses casos de suspensão ou exclusão ou em que não há tributação, o pressuposto é de que haja por parte do sujeito passivo, como já referido, pelo menos o exercício de atividade potencialmente tributável no que respeita ao tributo a que se refere a obrigação acessória.

Assim, o pressuposto da obrigação acessória – portanto, a sua hipótese de incidência – é que ela tenha relação direta com determinado tributo, e que o sujeito passivo exerça atividade conceitual ou potencialmente passível de incidência por parte desse mesmo tributo.

Poder-se-ia argumentar que o CTN, ao preceituar que a obrigação acessória decorre da legislação tributária, não descreve a hipótese de incidência da obrigação acessória.

Ocorre que, como já foi visto, a hipótese de incidência é definida no âmbito da norma tributária, a qual não se confunde com as leis, mas é delas

decorrente, sendo construída a partir delas, mais precisamente a partir do Direito, como sistema, o qual, como resulta claro, não se esgota na lei.

Ademais, mesmo que o CTN não descreva a hipótese de incidência da obrigação acessória, as leis de cada tributo, quando estabelecem as obrigações acessórias, deixam explícita ou implicitamente caracterizado o pressuposto da instituição da obrigação acessória: demarcam o exercício da atividade e o tributo respectivo conceitualmente incidente.

Com isso se está afirmando que a obrigação acessória, a despeito de não ter caráter patrimonial como a obrigação principal, apresenta como aquela também um fato gerador.

Assim, embora ambas possuam fato gerador, a diferença reside no caráter patrimonial da obrigação principal e no caráter não-patrimonial da obrigação acessória.

Na hipótese de incidência da norma tributária da obrigação principal está a descrição de um fato de conduta de natureza econômica – um fato avaliável economicamente, de conteúdo patrimonial – que constitui o que se costuma chamar na linguagem do CTN, não tão técnica, de fato gerador do tributo. Em razão disso, na consequência da norma, ou se encontra a base de cálculo como expressão econômica do fato descrito na hipótese, ou está expresso diretamente e de forma imediata o valor a pagar em função do fato descrito na hipótese.

Diversamente, na norma tributária da obrigação acessória o fato descrito na hipótese não é apreciável economicamente – ou pelo menos não o é com a finalidade de, com base em tal valor patrimonial, estabelecer-se o dever –, e no conteúdo da consequência não aparece um valor relacionado com o fato descrito na hipótese, mas se encontra como objeto do dever, um fazer, um não fazer ou um suportar, atividades não suscetíveis de apreciação econômica pelo menos para fins de configuração da própria obrigação.

Entretanto, a obrigação acessória tem enfrentado alguns problemas na doutrina, existindo respeitáveis posições doutrinárias que sustentam que ela não se constitui numa relação obrigacional por não possuir caráter econômico ou patrimonial, razão pela qual configuraria relação jurídica de caráter não-obrigacional à semelhança

dos deveres administrativos, em relação aos quais é difícil senão impossível a avaliação econômica.²⁸⁰

Com propriedade, BORGES²⁸¹ opôs-se a esse entendimento doutrinário, sustentando que a obrigação não é uma categoria lógico-jurídica, mas jurídico-positiva, construção do direito posto, de modo que o direito positivo é que define os requisitos que identificam o dever jurídico como um dever obrigacional, pois não há atributos essenciais da obrigação, e a patrimonialidade será ou não um requisito da obrigação conforme esteja ou não pressuposta na norma de direito obrigacional, com o que não é próprio sustentar-se que, se a categoria não for patrimonial, não se tratará de obrigação.

E conclui BORGES²⁸² o seu raciocínio:

Não é viável derivar legitimamente de experimentos jurídicos, com maior ou menor magnitude, ou seja, da observação indutiva de normas obrigacionais, o enunciado universal 'toda obrigação é patrimonial'. Basta para comprovar que aqui e agora há um cisne preto para falsear o enunciado de que todos os cisnes são brancos. Um seu correspectivo, obtido por transposição metodológica legítima, será o enunciado: 'O CTN, no seu art. 113, § 2º, contempla obrigações não-patrimoniais (acessórias)'. As generalizações empíricas da ciência do Direito não são verificáveis, mas tão-somente falseáveis. E conclusivamente falseáveis. Logo, nem todas as obrigações e portanto nem todas as obrigações tributárias (CTN, art. 113, *caput* e § 2º) são patrimoniais: falseamento do âmbito de universalidade estrito da patrimonialidade essencial da obrigação.

E há ainda respeitável doutrina que sustenta que a obrigação acessória, além de ser destituída de valor patrimonial, não possui, como a principal, um fato gerador, pois não passa de previsões de condutas positivas ou negativas que o contribuinte deve adotar por expressa disposição de lei.²⁸³

²⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 2.ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981, pp. 92-93. **Curso de Direito Tributário**. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 290 et seq.

²⁸¹ BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária** – uma introdução metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 23-25.

²⁸² BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária** – Uma Introdução Metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 63/64. (O destaque em itálico é do original).

²⁸³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, pp. 692/694.

Esta última orientação doutrinária, embora respeitável, tem-se como inadequada em razão do que acima se argumentou quanto à efetiva existência de fato gerador na obrigação acessória, isto é, da existência de hipótese de incidência como descrição normativa.

Assim entendida a obrigação acessória, releva lembrar que ela representa ou decorre de interferência do Estado na esfera dos direitos das pessoas, o que pode afetar o espectro dos direitos fundamentais de liberdade e patrimoniais, estes em razão da cominação de sanções pecuniárias pelo descumprimento da obrigação.

Em decorrência disso, no âmbito do presente estudo, assume relevância a circunstância de saber se o poder regulamentar tributário, independentemente de lei do Parlamento, pode criar, modificar ou extinguir obrigações acessórias.

E a questão se coloca porque há posições doutrinárias²⁸⁴ e jurisprudenciais²⁸⁵ afirmando a possibilidade de criação de obrigações acessórias por disposição regulamentar.

Além disso, o próprio CTN, nos arts. 96, 100, e 113, § 2º, define expressões como 'legislação tributária' e 'normas complementares' e estabelece que a

²⁸⁴ GRAU, Eros Roberto. O Direito Posto e o Direito Pressuposto. 6ª ed.. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 247.

²⁸⁵ O Decreto nº 11.803/2005, do Estado do Mato Grosso do Sul criou regime especial de fiscalização que foi validado pelo STJ, cuja decisão tem a seguinte ementa: "PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. REGRAS DO DECRETO 11.803/2005 DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL. INEXISTÊNCIA DE ILEGALIDADE. 1. As Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmaram entendimento no sentido de que as regras contidas no Decreto Estadual 11.803/2005 (do Estado do Mato Grosso do Sul) — no qual é prevista a necessidade de cumprimento de obrigações acessórias, para fins de obtenção de regime especial em operações de exportação, sendo que a falta do regime especial sujeita o estabelecimento remetente ao recolhimento do ICMS, garantida a devolução do tributo, se comprovada posteriormente a exportação — não ofendem a LC 87/96 nem a Constituição Federal, pois a existência de imunidade ou de isenção não impede que a legislação tributária (em sentido amplo) estabeleça operações acessórias destinadas a auxiliar a fiscalização. 2. Recurso ordinário não provido."

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso em Mandado de Segurança nº 27.243/MS. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Julgado em 07 abr. 2011, unânime, **DJe** de 15 abr. 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200801483310&dt_publicacao=15/04/2011>. Acesso em: 19 mar. 2012.

No mesmo sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso em Mandado de Segurança nº 21789/MS. Rel. Min. José Delgado. Julgado em 25 out. 2006, unânime, **DJU** de 26 out. 2006, p. 221. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200600858501&dt_publicacao=26/10/2006>. Acesso em: 16 dez. 2011.

obrigação acessória decorre da 'legislação tributária', daí decorrendo a indagação sobre se legislação tributária supõe apenas o exercício do poder regulamentar ou se exige o exercício do poder de legislar por parte do Parlamento ou de outro órgão do Estado constitucionalmente autorizado.

Em outros termos, as dúvidas consistem em saber se criar obrigação acessória representa intervenção na esfera de direitos das pessoas e, portanto, inovação primária da ordem jurídica e então haveria necessidade de lei do Parlamento para a intervenção, ou, então, se não se trata de inovação e nessa hipótese poderia ser objeto de simples regulamento. Mais, indaga-se também se o regulamento pode inovar primariamente a ordem jurídica fazendo intervenção na esfera de direitos dos cidadãos.

Além disso, o CTN, no seu art. 97, inciso III, quando trata da legalidade, mencionou apenas a obrigação principal, e não aludiu à obrigação acessória, surgindo então a questão de saber se a obrigação acessória pode ser instituída ou não por simples disposição do poder regulamentar.

Os temas acima referidos serão tratados a seguir a partir das relações entre a atividade de tributação, as intervenções estatais, os direitos fundamentais e o exercício do poder regulamentar.

CAPÍTULO III

3 TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS

Os direitos fundamentais, como acentua com propriedade OLIVEIRA JÚNIOR, englobam a normatividade protetiva dos vários aspectos que circunscrevem o ser humano e sua dignidade.²⁸⁶ Assim, os direitos fundamentais envolvem, entre outros aspectos, a liberdade e o patrimônio das pessoas.

A tributação caracteriza-se por ser uma ação estatal que envolve o exercício do poder de tributar, constituindo-se numa atividade do Estado que se mostra invasiva das esferas de liberdade e patrimonial do indivíduo, por isso que atinge, de forma direta e imediata, valores constitucionais básicos.²⁸⁷

Intuitiva, pois, a conexão congênita da atividade de tributação com a temática dos direitos fundamentais, particularmente no que atina com os limites do exercício do poder de tributar e com os decorrentes limites do exercício do poder regulamentar tributário.

Esse contexto certamente justifica e demonstra a necessidade e as razões pelas quais, no Brasil, a temática da tributação foi alçada em nível constitucional, com disposições gerais e específicas, tanto sobre a atividade tributária do Estado, como

²⁸⁶ OLIVEIRA JÚNIOR, José Alcebiades. Desafios Teóricos e Práticos à Efetivação dos Direitos Fundamentais Sociais. In: LEAL, Rogério Gesta. (Org.). **O Diálogo das Fontes: Direitos Sociais e Políticas Públicas na Europa e no Brasil**. Disponível no site: http://www.unisc.br/portal/upload/com_editora_livro/e_book_dialogo_das_fontes.pdf. Acesso em 27/03/2012.

²⁸⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5.ed., 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 1994, p. 168, assim escreve: “É que a disciplina fundamental da tributação (ação privativamente estatal de tributar) atinge diretamente dois valores constitucionais básicos, como o patrimônio e as liberdades, cuja proteção eficaz se erige na própria razão de ser das constituições ocidentais modernas (que respondem aos postulados do constitucionalismo). Logo, toda a ação estatal voltada a esses valores terá a necessariamente que ser disciplinada capitularmente pelo texto constitucional.” ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 22, aduz que “... as leis tributárias são leis que restringem, diretamente, a liberdade e a propriedade do cidadão, independentemente da sua vontade.”

sobre os direitos fundamentais, especialmente os destinados à garantia e à proteção tributária do indivíduo.

Entretanto, a despeito das garantias constitucionalmente estabelecidas no Estado moderno, para proteção do cidadão, especialmente diante da atividade tributária estatal, a doutrina²⁸⁸ tem acentuado, inclusive em países de maior tradição constitucionalista que o Brasil, a pouca eficácia das liberdades do cidadão frente ao poder de tributar, especialmente porque um dos instrumentos de controle dos limites de intervenção estatal nos direitos fundamentais, o chamado princípio da proporcionalidade,²⁸⁹ não se mostra eficaz diante da intervenção em matéria de exercício do poder de tributar. Daí a necessidade de outros mecanismos de controle, como a proibição de excesso, a proibição de tributo com efeito confiscatório, a legalidade, a tipicidade, entre outros.²⁹⁰

A orientação doutrinária sustentada por NABAIS²⁹¹ aponta na direção de que, frente à atividade de tributação, a invocação dos direitos fundamentais não teria sentido no que diz com impostos puramente fiscais, pois a imposição fiscal teria o caráter de limites imanes²⁹² e não de restrições dos direitos fundamentais, por isso o

²⁸⁸ PAPIER, Juan Jorge. "Ley Fundamental e Orden Económico." In: BENDA, Ernest; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang. **Manual de Derecho Constitucional**. 2.ed. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 608.

²⁸⁹ A proporcionalidade, embora chamada de princípio, é na verdade critério ou mecanismo de interpretação e aplicação do direito. Como referido neste estudo, um princípio – que é assim identificado porque nominado pelo legislador ou decorrente de hierarquia axiológica atribuída pelo interprete e aplicador – pode corresponder ou não a uma norma jurídica completa ou não. Se não corresponder a uma norma completa, na linha de raciocínio deste trabalho, ele é tido como fator normativo, de hierarquia das mais elevadas, que contribui para descoberta e formulação da norma jurídica. Seja como for, a doutrina tem considerado que a proporcionalidade é postulado (norma estruturante de princípios e regras) e não princípio (nesse sentido: ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 5.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, pp. 127 e 148 e segs.) e a jurisprudência, semelhantemente à doutrina, tem considerado que a proporcionalidade é critério de aplicação do direito e não princípio (nesse sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso em Mandado de Segurança nº 24699/DF. Rel. Min. Eros Grau. Julgado em 30 nov. 2004, unânime, **DJU** de 01 jul. 2005, p. 56. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 06 jul. 2007.).

²⁹⁰ O foco da presente investigação se direciona aos limites e possibilidades do poder regulamentar e não permite a abordagem desses mecanismos de controle.

²⁹¹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 550-573.

²⁹² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed., 2ª reimpr. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 535, apresenta posição que conflita com a de NABAIS, conforme se observa pela seguinte passagem: "A aplicação aos deveres legalmente constituídos do

apelo a tais direitos somente teria razão como limite superior da tributação e para os impostos ditos sufocantes, impostos extrafiscais e para as chamadas obrigações acessórias, as quais têm caráter nitidamente interventivo.

É importante destacar, em relação à doutrina por último referida, que, embora minimize a invocação dos direitos fundamentais frente à instituição e exigência de tributos, a mesma doutrina admite que o mesmo não ocorre em tema de obrigação acessória, sendo, portanto, neste campo, plenamente invocáveis os direitos fundamentais.

No sistema brasileiro, o que há é autorização constitucional para o exercício do poder de tributar e nem sempre o legislador age corretamente e dentro dos limites da competência constitucional tributária ao exercer o poder de tributar, de modo que, mesmo que houvesse limites precisos na Constituição Federal para o exercício dessa atividade, não se pode apequenar os direitos fundamentais, para entender que eles já nascem abstratamente limitados pela própria possibilidade de exercício do poder de tributar, mesmo que este fosse exercido sempre nos limites precisos da competência tributária.

Os limites dos direitos fundamentais, seja em razão da tributação, seja em razão de outra matéria, não podem ser imanentes pelo menos por três razões.

Primeiro, porque todo poder estatal é exercido em decorrência de uma competência constitucionalmente estabelecida de maneira mais ou menos definida e sempre é exercido com intervenção nos direitos dos cidadãos, situações em que sempre haverá razões e fundamentos que justificam a invocação dos direitos fundamentais. Por que então não haveria essa mesma possibilidade de invocar os

regime das leis restritivas de direitos, liberdades e garantias não equivale à equiparação dos *deveres* a *restrições* legais de direitos e, muito menos, a 'limites imanentes' dos mesmos direitos. Tal como as *restrições* os *deveres* fundamentais têm esse 'efeito negativo'. Os *deveres* fundamentais reconduzem-se a normas jurídico-constitucionais autónomas que podem até relacionar-se com o âmbito normativo de vários direitos. Mesmo quando alguns *deveres* fundamentais estão conexos com direitos – dever de defesa do ambiente, dever de educação dos filhos – não se pode dizer que estes *deveres* constituem 'restrições' ou 'limites imanentes' dos direitos com eles conexos. O dever de defesa do ambiente não é uma 'restrição do direito ao ambiente', o dever de educação dos filhos não é um 'limite imanente' do direito de educação dos pais. Se isso fosse assim, os *deveres* fundamentais deixariam de ser uma categoria constitucional autónoma." (Os destaques em itálico e entre aspas são do original).

direitos fundamentais somente nos casos do exercício do poder de tributar nos tributos de natureza fiscal?

Segundo, porque é evidente que existe a atividade do legislador inferior em matéria de tributação que afeta os direitos dos contribuintes. As limitações ou insuficiência de controle decorrem de outros aspectos, como do fato de que, efetivamente, a proporcionalidade não se adapta ao controle da intervenção estatal tributária, particularmente no que respeita especificamente à instituição de tributos, porque esta não é um meio para atingir um fim, na medida em que o fim não reside nas pessoas ou situações que hão de ser tomadas em conta para o controle (fim interno), sendo que a imposição tributária não configura uma relação de causa (o meio para um fim) e efeito (o fim a ser atingido). Trata-se aqui da questão dos fins internos e fins externos.²⁹³ Mas isso não significa que os direitos fundamentais e os demais mecanismos de interpretação e aplicação do Direito, decorrentes do Estado Democrático de Direito e dos direitos e garantias fundamentais não possam ou não devam ser utilizados para o controle do poder de tributar. Na verdade, apenas não se utiliza sempre a proporcionalidade em todas as situações, por sua impropriedade argumentativa e lógica para controlar a instituição da relação tributária como intervenção estatal pelas razões já referidas, mas outros tantos mecanismos, decorrentes diretamente dos direitos fundamentais devem ser usados, como a proibição de excesso, a ponderação de bens, a razoabilidade, a igualdade, a concordância prática, entre outros. Por isso não se pode ter atitude benevolente e condescendente com o legislador, o que certamente ocorre se não se der importância aos direitos fundamentais.

E, por fim, a terceira razão, como já foi demonstrado por ALEXY,²⁹⁴ ao analisar as diversas espécies de restrição de direitos fundamentais, como a lógico-juridicamente imanente, a socialmente imanente e a eticamente imanente, nem os direitos fundamentais, nem outros valores e bens jurídicos constitucionais podem ser considerados, abstrata e definitivamente, como limites uns dos outros, o que só pode

²⁹³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 5.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, pp. 151 e segs.

²⁹⁴ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. 1.ed., 3ª reimpresión. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, pp. 118 et seq., 268-271 e 284.

ocorrer – porque tanto os direitos fundamentais e os bens e valores constitucionais têm limites – é, depois de eles serem considerados *prima facie*, e após um processo de ponderação, é que se pode ter como definidos os limites definitivos, sejam os dos direitos fundamentais, sejam os de bens e valores jurídicos constitucionais, entre estes, obviamente, inclusive o poder de imposição de tributos estritamente fiscais.

Aceitar uma teoria que prega a não-invocação dos direitos fundamentais em contraposição ao poder de tributar, além de apequenar o significado histórico e atual dos direitos e garantias fundamentais, significaria a redução da possibilidade de controle dos poderes do Estado em relação ao cidadão, uma verdadeira inversão naquilo que representa o Estado Democrático de Direito, e se apontaria para uma impossibilidade de um controle ou, então, que este fosse extremamente débil, além de enfraquecer o próprio procedimento de controle e de torná-lo, pelos chamados limites imanentes, extremamente estreita, e com redução significativa, a própria controlabilidade procedimental mediante uma teoria da argumentação que atenda o caráter de legitimação decorrente do princípio democrático que permeia o Estado Democrático de Direito.

Como acentua com propriedade ÁVILA²⁹⁵ “As leis tributárias são primordialmente leis interventivas (*Eingriffsgesetze*), na medida em que restringem a liberdade e a propriedade do cidadão de modo direto ou indireto e independentemente da sua vontade. Em razão disso, a função de defesa (*Abwehrfunktion*) dos direitos fundamentais assume grande significado nesse caso.”

A Constituição é a lei suprema de uma determinada e concreta sociedade, no caso a brasileira, nela se encontrando os fundamentos não só dessa determinada sociedade estatalmente organizada, mas também os fundamentos de seu ordenamento jurídico global.²⁹⁶

²⁹⁵ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 74. Os destaques são do original.

²⁹⁶ MÜLLER, Friedrich. **Métodos de Trabalho do Direito Constitucional**. 3.ed. Trad. de Peter Neumann. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 54/54.

A Constituição, como obra do poder constituinte originário,²⁹⁷ cria o Estado e as suas instituições, como os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário; institui a Federação que, nas particularidades brasileiras, engendra quatro ordens jurídicas representadas pela ordem total ou nacional e pelas três ordens jurídicas parciais: a federal, a estadual e a municipal.²⁹⁸

No que respeita ao exercício do poder de tributar, a Constituição outorga e ao mesmo tempo limita tal poder em relação cada uma daquelas ordens jurídicas, o fazendo por meio do estabelecimento da competência tributária, entendida, como antes visto, como medida ou dimensão do poder de tributar, o qual pode ser exercido por cada uma das ordens componentes do Estado brasileiro nos limites estabelecidos na Constituição Federal.

Por outro lado, a Constituição também estabelece os direitos fundamentais que, como garantias do cidadão, funcionam também como freios ao exercício do poder de tributar.

Nesse sentido, com razão, ALEXY²⁹⁹ sustenta que “A contrapartida da competência do cidadão é a do Estado, é dizer, seus órgãos. Aqui entram em jogo normas jusfundamentais como normas de competência negativa. Uma norma de competência negativa é uma norma que limita uma norma de competência positiva. Se pode também dizer que as normas de competência negativas estatuem cláusulas de exceção às normas de competência positivas. Desta maneira, colocam o Estado na posição de não-competência e os cidadãos na posição de não-sujeição.” Em outra passagem o mesmo autor averba que “O ponto de partida é que os direitos fundamentais, na medida em que têm caráter de direitos do particular frente ao

²⁹⁷ HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 4.ed. Revista e Atualizada. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 107, utiliza as expressões poder constituinte originário e poder constituinte derivado que são também aqui adotadas por serem expressões consagradas na doutrina e na jurisprudência. Eis a palavra do autor referido: “Nessa configuração dual do poder constituinte, não me parecem procedentes as críticas que impugnam o emprego da expressão consagrada, de modo geral, pelos publicistas – poder constituinte derivado ou instituído –, sob o argumento de que a denominação de poder constituinte deve ser reservada ao poder originário, o criador da Constituição, negando autonomia à segunda categoria de poder constituinte, ao qual esses críticos preferem tratar de poder de reforma, subtraindo dele a qualificação de constituinte.”

²⁹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 224-225.

²⁹⁹ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. 1.ed., 3ª reimpresión. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 239-240.

legislador, são posições que, por definição, fundamentam deveres do legislador e limitam suas competências.”³⁰⁰

Como acentua MÜLLER,³⁰¹ “Os direitos fundamentais não são o ‘resto’ de tudo o que o indivíduo não pode fazer; eles não se definem pela subtração de todas as proibições estatais; eles não são um ‘direito negativo de polícia’. Pelo contrário: eles são a base normativa do desenvolvimento [Entfaltung] social e político de cidadãos livres, de homens livres – de acordo com a sua formulação como direitos do cidadão ou direitos humanos, no caso individual. Eles são, em outras palavras, garantias materiais, determinadas positivamente através do seu conteúdo.”

Direitos fundamentais, segundo um critério formal – considerado o mais adequado para definição ou identificação de um direito como fundamental –, são aqueles direitos que o direito vigente define ou qualifica como direitos fundamentais.³⁰² E, tratando-se de garantias normatizadas na Constituição, eles são direito positivo e não mera decoração ou normas programáticas.³⁰³ Embora limitados, como todo e qualquer direito vigente, são direitos positivados³⁰⁴ no mais alto nível da ordem jurídica.

Em razão da posição de proeminência da tributação, e de sua conexão direta e imediata com os direitos fundamentais, é que, na sua conformação constitucional, avultam os princípios jurídicos, especialmente os tributários, como, entre outros, os da legalidade, da tipicidade, da anterioridade e da capacidade contributiva, de cujo contexto fluem princípios implícitos, como os da segurança e da certeza jurídicas. Daí se falar em estatuto constitucional do contribuinte.³⁰⁵

³⁰⁰ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. 1.ed., 3ª reimpresión. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 527.

³⁰¹ MÜLLER, Friedrich. Interpretação e Concepções Atuais dos Direitos do Homem. Trad. de Peter Naumann. In: CONFERÊNCIA NACIONAL DA OAB, 25., 1994, Foz do Iguaçu. 1994. Anais. Foz do Iguaçu, OAB, 1994. p. 536. O sublinhado e os destaques entre aspas são do original.

³⁰² HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Trad. (da 20ª edição alemã) de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 225.

³⁰³ MÜLLER, op. cit., p. 542.

³⁰⁴ Ibid., p. 543.

³⁰⁵ Segundo Betina Treiger GRUPENMACHER, “Tributação e Direitos Fundamentais”. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 13, “A expressão ‘Estatuto do Contribuinte’ foi criada por Juan Carlos Luqui em 1953 e se refere ao grupo de normas constitucionais que asseguram os direitos fundamentais do cidadão em matéria tributária.” Ainda sobre o estatuto do contribuinte, entre outros, pode-se ver CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 420 et seq.

Esses princípios, que também se constituem em direitos fundamentais e garantias dos cidadãos contribuintes, têm origem em conquistas históricas da civilização que podem ser traduzidas em aforismos como o do *nullum tributum sine lege*, semelhante àquele do Direito Penal do *nullum crimen nulla poena sine lege* e àquela expressão cunhada pelos ingleses do *no taxation without representation*, quando os barões impuseram ao Rei João Sem Terra, na Magna Charta de 1.215, os seus artigos, circunstâncias em que então se consolidavam, naquele momento histórico, princípios fundamentais de garantia dos cidadãos contra a voracidade tributária do Leviatã.³⁰⁶

A Constituição, na verdade, é um projeto ideológico que se juridiciza.³⁰⁷

A Constituição brasileira estabelece, por delegação do povo, o desenho do Estado, consagrando os direitos e garantias fundamentais, a forma de estado (federal ou unitário), a forma de governo (república ou monarquia), o sistema de governo (parlamentar ou presidencial), o modo de aquisição e exercício do poder, estabelecendo a Federação e as pessoas federativas, os órgãos de exercício de poder e os limites de suas ações.³⁰⁸⁻³⁰⁹

A Constituição Federal assentou que o Brasil é uma República Federativa que se constitui em Estado Democrático de Direito e que tem como fundamentos, entre outros, a cidadania, a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º). No art. 3º, a Constituição estabelece que são objetivos fundamentais da República, entre outros, os de construir uma sociedade livre, justa e

³⁰⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, pp. 212/215.

³⁰⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. O Estado Democrático de Direito na Atual Conjuntura. In: ENCONTRO NACIONAL DE PROCURADORES MUNICIPAIS, 24., 1998, Porto Alegre. **O Município Diante das Reformas Constitucionais**: Anais. Período de 07 a 11 de setembro de 1998. Porto Alegre: Procuradoria-Geral do Município de Porto Alegre e Instituto Brasileiro de Direito Municipal, 1999, p. 25.

³⁰⁸ VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Reforma Constitucional, Cláusulas Pétreas, Especialmente a dos Direitos Fundamentais, e a Reforma Tributária. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (Org.). **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba** – Direito Administrativo e Constitucional. São Paulo: Malheiros Editores, 1997, v. 2., p. 163.

³⁰⁹ SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. **A Supremacia do Direito no Estado Democrático e seus Modelos Básicos**. Porto Alegre: [s. n.], 2002, p. 50, na nota de rodapé nº 70, o autor refere à forma de estado (federal ou unitário), à forma de governo (república ou monarquia), ao sistema de governo (presidencial ou parlamentar) e ao regime de governo (democrático, autoritário ou totalitário).

solidária, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais, além de promover o bem de todos sem preconceito ou discriminação. E no art. 4º estabelece como princípio que rege a República Federativa do Brasil, entre outros, a prevalência dos direitos humanos.

Além disso, o Brasil adota a tripartição de poderes (CFRB, art. 2º) e o princípio da soberania popular (CFRB, arts. 1º, par. único, e 14).

Adicionam-se, nesse contexto, os direitos e garantias fundamentais postos no Título II da Constituição, subdivididos em direitos individuais e coletivos (Capítulo I, art. 5º) e direitos sociais (Capítulo II, arts. 6º a 11).

Os direitos fundamentais são princípios normativos superiores do ordenamento jurídico e possuem um significado de direitos subjetivos de defesa contra intervenções injustificadas do Estado, sendo que a esse significado subjetivo corresponde também um significado objetivo de preceito negativo de competência, como limite ao exercício dos Poderes do Estado.³¹⁰

Os fundamentos do Estado Democrático de Direito, os objetivos fundamentais da República, os princípios e os direitos fundamentais, estabelecidos na Constituição Federal, a tripartição de Poderes e a soberania popular, desenham o quadro das chamadas cláusulas pétreas, protegidas das ações do poder congressual reformador – aqui, como dito, chamado poder constituinte derivado³¹¹ – tal como configuradas, ditas cláusulas de intangibilidade, no art. 60, § 4º, da Constituição, em que se preceitua que, naquelas matérias lá referidas, qualquer proposta de emenda não poderá sequer ser objeto de deliberação, de modo que está vedada a própria apreciação de proposta de emenda que seja simplesmente ‘tendente’ a abolir a forma

³¹⁰ HESSE, Konrad. Significado de los Derechos Fundamentales. In: BENDA, Ernest; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang. **Manual de Derecho Constitucional**. 2.ed. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 91-93.

³¹¹ HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 4.ed. ver. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 107, utiliza as expressões poder constituinte originário e poder constituinte derivado que são também aqui adotadas por serem expressões consagradas na doutrina e na jurisprudência. Eis a palavra do autor referido: “Nessa configuração dual do poder constituinte, não me parecem procedentes as críticas que impugnam o emprego da expressão consagrada, de modo geral, pelos publicistas – poder constituinte derivado ou instituído –, sob o argumento de que a denominação de poder constituinte deve ser reservada ao poder originário, o criador da Constituição, negando autonomia à segunda categoria de poder constituinte, ao qual esses críticos preferem tratar de poder de reforma, subtraindo dele a qualificação de constituinte.”

federativa de Estado, os direitos e garantias individuais, o voto direto, secreto, universal e periódico e a separação dos Poderes.

E todas as disposições constitucionais devem ser vistas e interpretadas de forma sistêmica, dentro dos parâmetros e limites semânticos, sintáticos e pragmáticos da linguagem jurídica, no espaço e tempo atuais, e segundo uma teoria da argumentação passível de controle dentro do espectro do princípio democrático.

Além disso, do ponto de vista da tributação, devem ser observados princípios constitucionais específicos, que, além de constituírem-se em princípios tributários, também se configuram como direitos fundamentais, de que são exemplos aqueles princípios a que antes se fez referência: legalidade, tipicidade, anterioridade, capacidade contributiva, segurança e certeza jurídicas.

Ademais, esses princípios contribuem para a descoberta e formulação das normas jurídicas, pois tanto princípios como regras podem ser considerados como razões para normas.³¹²

Diante desse contexto constitucional parece não haver dúvida sobre a opção constitucional explícita do povo brasileiro e, por conseguinte, da Constituição brasileira, pelo Estado Democrático de Direito, nos moldes do Estado Federal, com a tripartição de Poderes, com forma de governo republicana e sistema presidencialista e com a adoção da soberania popular, nos termos concretamente estabelecidos na Constituição.

Assim, se o Brasil é um Estado Democrático de Direito, como disposto na Constituição, se a tributação tem papel fundamental na consecução das finalidades de tal tipo de Estado, se existe uma tábua de direitos fundamentais formalmente reconhecidos na Constituição, se há tripartição de Poderes e adoção do princípio da soberania popular, e se existem princípios expressos e implícitos na Constituição que se constituem também em direitos e garantias fundamentais, impõe-se concluir que o poder de tributar, no Brasil, está submetido às disposições e condicionamentos tanto de uma tal configuração jurídica da atividade tributária do Estado como de uma tal configuração de direitos fundamentais do cidadão contribuinte.

³¹² ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. 1.ed., 3ª reimpresión. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 102-103.

É nessa linha de raciocínio que deve ser posicionado e analisado o exercício do poder regulamentar – objeto da presente investigação – para se saber se, por meio do poder regulamentar, pode ser exercido também o poder de tributar, ou se este só pode ser exercido através da lei como ato do Parlamento, e em que medida isso pode influir na questão dos direitos fundamentais, inclusive no que diz respeito às obrigações de fazer, deixar de fazer ou suportar, as chamadas obrigações acessórias.

3.1 AS RESTRIÇÕES DE DIREITOS FUNDAMENTAIS

Não existem direitos fundamentais absolutos, já que é necessário sempre examinar o alcance do conteúdo de um determinado direito fundamental tendo em conta o espectro sistêmico da Constituição, os direitos fundamentais de terceiros, outros bens ou valores constitucionais protegidos, além da possibilidade de desenvolvimento e configuração dos direitos fundamentais pelo legislador ordinário e as limitações ou restrições que podem ser postas aos direitos fundamentais pelo legislador inferior, quando autorizadas constitucionalmente nas chamadas reservas constitucionais de lei.

Como dito, a despeito de os direitos fundamentais fazerem parte do ápice do ordenamento jurídico e serem direito positivo, eles são limitados, como todo e qualquer direito vigente.³¹³

Nesse sentido, como tem acentuado a doutrina, os direitos fundamentais são sempre direitos *prima facie*.³¹⁴

Em certas circunstâncias pode-se dizer que nem mesmo o direito à vida é absoluto, pois ele pode ser relativizado em situações específicas e concretas, como a do clássico exemplo do Direito Penal, da tábua de salvação, em que existem dois naufragos, e apenas uma tábua flutuante, que suporta tão-somente um deles, caso em que o Direito admite o sacrifício da vida de um em benefício da vida do outro.

Assim, a doutrina tem acentuado que existem direitos fundamentais outorgados sem reserva, direitos fundamentais outorgados com reserva simples e direitos fundamentais outorgados com reserva qualificada,³¹⁵ sendo de registrar ainda uma classificação mais ampla que enumera as reservas legais de direitos fundamentais

³¹³ MÜLLER, Friedrich. Interpretação e Concepções Atuais dos Direitos do Homem. Trad. de Peter Naumann. In: CONFERÊNCIA NACIONAL DA OAB, 25., 1994, Foz do Iguaçu. **Anais**. Foz do Iguaçu: OAB, 1994. p. 543.

³¹⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed., 2ª reimpr. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 1273-1274.

³¹⁵ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. 1.ed., 3ª reimpresión. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 118 et seq. e 267 et seq.

em reserva de lei ordinária, reserva de lei geral, reserva de lei qualificada, reserva de regulação ou configuração e, por fim, direitos fundamentais garantidos sem reserva.³¹⁶

Não cabe no âmbito deste estudo a análise pormenorizada das aludidas reservas, e tão-somente examinar em que elas contribuem para o objetivo deste estudo no que atina com os limites do poder regulamentar tributário.

As restrições a direitos fundamentais podem estar autorizadas por disposições de competência, as quais estabelecem as reservas legais, de modo que, ditas reservas, fundamentam a possibilidade jurídica de restrições,³¹⁷ por isso que se tratam de disposições de competência.

Assim, os direitos fundamentais estão sujeitos a restrições, algumas decorrentes do âmbito do próprio texto constitucional e, outras, decorrentes de obra do legislador inferior por autorização do legislador constitucional.

As restrições podem ser diretamente constitucionais ou indiretamente constitucionais,³¹⁸ conforme decorram diretamente do texto constitucional ou sejam provenientes de uma lei editada com fundamento na reserva de lei constitucionalmente estabelecida.

A questão é aqui abordada do ponto de vista da noção de norma jurídica, tal como exposta e adotada neste estudo, razão pela qual não se adentra na discussão decorrente das chamadas teorias interna e externa,³¹⁹ pois as restrições são vistas aqui como disposições do ordenamento, que são tomadas como fatores normativos que contribuem para a descoberta e formulação da norma jurídica de direito fundamental, que, nessa medida, apresentará o direito fundamental como resultado da atividade do intérprete e aplicador, isto é, a norma como resultado de um processo unitário que envolve e compreende interpretação e aplicação do Direito, partindo do texto das disposições constitucionais sobre direitos fundamentais como posições *prima facie*, das

³¹⁶ GAVARA DE CARA, Juan Carlos. **Derechos Fundamentales y Desarrollo Legislativo**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1994, pp. 142/150 e 202/203.

³¹⁷ ALEXY, op. cit., p. 272-273.

³¹⁸ Ibid., p. 277.

³¹⁹ Ibid., p. 268-269. De qualquer modo se se toma como distinção entre teoria interna e teoria externa apenas o fato de que a primeira parte de posições definitivas e a segunda de posições *prima facie*, então o entendimento exposto nesta investigação estaria de acordo com a teoria externa de restrições de direitos fundamentais.

disposições constitucionais sobre outros bens ou valores jurídicos constitucionais, das disposições das leis inferiores decorrentes das reservas legais, e desse contexto construindo a norma de direito fundamental no espaço da teoria da argumentação jurídica, do qual fazem parte as técnicas de interpretação e aplicação do Direito, inclusive a construção não-dedutiva de premissas jurídicas e as ponderações de disposições normativas e de bens jurídicos.

Não se trata de adotar os chamados limites iminentes,³²⁰ ou mesmo de adotar a dicotomia de regras e princípios. E isto porque a formação e formulação da norma de direito fundamental há de ser realizada, como dito, mediante um processo unitário que envolve interpretação e aplicação do Direito, presidido por uma teoria da argumentação jurídica que justifique constitucionalmente as razões, as premissas e os fundamentos adotados para a formulação da norma de direito fundamental, tudo em atenção ao princípio democrático, de modo que tal processo possa ser reexaminado e controlado passo a passo por alguém ou por instituição diferente e diversa do intérprete e aplicador que construiu e deduziu a norma de direito fundamental do sistema jurídico.

As limitações ou restrições de direitos fundamentais têm uma graduação, no sentido de que podem decorrer da própria Constituição ou podem decorrer das leis em razão das reservas constitucionais. Como acentua ALEXY,³²¹ “Um princípio tem hierarquia constitucional de primeiro grau quando pode limitar um direito fundamental garantido sem reserva. Tem hierarquia de segundo grau se só conjuntamente com uma norma de competência estatuída em uma disposição de reserva pode limitar um direito fundamental.”

As restrições decorrentes das leis têm sua origem nas disposições constitucionais de reservas legais, as quais podem ser classificadas como reservas

³²⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed., 2ª reimpr. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 1280, referindo-se a essa doutrina, assim se manifesta: “Esta posição (o autor refere aos limites iminentes) merece sérias reticências. Transferindo a possibilidade de restrições para os direitos, liberdades e garantias constitucionalmente consagrados sem qualquer «reserva de restrição», correr-se-ia o risco de, a pretexto de se garantirem os «direitos dos outros», as «exigências de ordem social» ou de «ordem ética», se colocar de novo os direitos, liberdades e garantias na disposição limitativa do legislador.” (Os destaques são do original).

³²¹ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. 1.ed., 3ª reimpresión. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 132.

legais qualificadas e reservas legais ordinárias ou simples.³²² As reservas qualificadas dizem respeito a determinações em lei de questões pormenorizadas, dos pressupostos ou dos fins da limitação, de modo a configurar uma limitação de conteúdo, e as reservas ditas ordinárias ou simples dizem com os casos em que a autorização não seja qualificada,³²³ situação em que a competência é conferida sem imposição de restrições quanto a pressupostos e finalidades.³²⁴

Assim, a questão das limitações ou restrições dos direitos fundamentais está diretamente ligada a questões de competência.

A competência, então, em tema de restrições de direitos fundamentais, toma o nome de reserva legal e esta última se expressa na legalidade.

Nas situações em que não há reservas legais para a limitação dos direitos fundamentais, isto é, na hipótese dos direitos fundamentais outorgados sem reservas, na medida em que não há direitos fundamentais absolutos, trata-se de estabelecer os limites de um direito fundamental por meio de interpretação e aplicação,³²⁵ em que se leva em consideração direitos fundamentais de terceiros e outros bens jurídicos também de nível constitucional, que não de ser protegidos, apresentando-se aí o campo próprio para a solução de colisões mediante ponderação e precedência de disposições.

Como já consignado anteriormente, na perspectiva deste estudo, a solução dessas colisões de disposições é obra do intérprete e aplicador e ocorre no âmbito de descoberta e formulação da norma de direito fundamental, no espaço da argumentação jurídica. Nesse âmbito é que vão ocorrer as ponderações de princípios e o estabelecimento de precedências ou preponderância segundo o peso de princípios ou

³²² ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. 1.ed., 3ª reimpressão. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, pp. 282/283.

³²³ HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Trad. (da 20ª edição alemã) de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 253-254.

³²⁴ ALEXY, op. cit., p. 282-283. GAVARA DE CARA, Juan Carlos. **Derechos Fundamentales y Desarrollo Legislativo**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1994, p. 143-144, 146-149 e 203.

³²⁵ HESSE, op. cit., p. 251-255.

bens opostos. É por essas razões que num tal processo pode-se afirmar também que as restrições e a restringibilidade dos direitos fundamentais são restringidas.³²⁶

Em tais circunstâncias, o tema da restrição ou limitação dos direitos fundamentais tem a ver diretamente com a questão da liberdade, da separação dos Poderes e da legalidade, especialmente do ponto de vista da inovação originária e primária da ordem jurídica e, por consequência com o exercício do poder regulamentar tributário.

3.2 INOVAÇÃO DA ORDEM JURÍDICA

A inovação originária e primária da ordem jurídica é aqui entendida como a criação, modificação ou extinção de direitos e deveres. Essa afirmação necessita, entretanto, de detalhamentos esclarecedores.

Como visto os direitos fundamentais não são ilimitados e podem ser objeto de intervenção do legislador com fundamento nas reservas legais constitucionais.

Além disso, os direitos fundamentais possuem, na sua configuração mais simples, três elementos que podem ser modificados pelo ordenamento jurídico, que são o titular, o destinatário e o objeto.³²⁷

³²⁶ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. 1.ed., 3ª reimpressão. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 286, disserta sobre esse tema nos seguintes termos: “Del carácter de principio de las normas iusfundamentales resultó no sólo que, en vista de los principios opuestos, los derechos fundamentales están restringidos y restringibles sino también que su restricción y restringibilidad son restringidas. Una restricción de los derechos fundamentales es sólo admisible si en el caso concreto a principios opuestos les corresponde uno peso mayor que al principio iusfundamental. Por ello, se puede decir que los derechos fundamentales, en tanto tales, son restricciones a su restricción y restringibilidad.”

³²⁷ GAVARA DE CARA, Juan Carlos. **Derechos Fundamentales y Desarrollo Legislativo**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1994, p. 65, 67 e 119, sendo que na p. 67 o autor citado assim se expressa: “De todos os modos, los elementos subyacentes en la relación jurídica de los derechos fundamentales (el titular, el destinatario y el objeto) siempre aparecen de una manera expresa o implícita en todas las normas constitucionales que establecen derechos fundamentales. Ello nos permite deducir tres elementos sobre los que va a ser operativo el control de constitucionalidad de las normas de desarrollo de los derechos fundamentales: el titular, el destinatario y el objeto de los derechos fundamentales. En la medida en que las normas de desarrollo supongan algún tipo de alteración de estos elementos se podrá examinar su adecuación a la regulación que de dichos elementos realizan la norma constitucional que establece el derecho fundamental.”

Assim, os direitos fundamentais podem ser afetados pela inovação da ordem jurídica no âmbito desses três elementos que os compõem.

Como precedentemente referido, o sistema jurídico é formado a partir de elementos que o constituem que podem ser enumerados como sendo os textos normativos, o costume, a jurisprudência, os negócios jurídicos, os princípios de direito, a doutrina e os valores jurídicos.

Anteriormente também se observou que, na formulação do sistema e na formulação da norma jurídica tal como vista neste estudo, esses elementos têm importância e funções diferentes.

No sistema do direito escrito e legislado, como é o brasileiro, em que o costume é admitido como fonte por chancela da lei, mostra-se intuitivo que precisamente a lei assume papel preponderante, especialmente em determinados setores em que é comum afirmar-se que avulta o chamado princípio da legalidade, como são os casos do Direito Penal e do Direito Tributário.

A legalidade que aqui se refere é então decorrente das reservas legais, constitucionalmente estabelecidas, e nessa medida, como já acentuado, a propósito da lição de GAVARA DE CARA,³²⁸ ela pode ser vista como norma de competência.

E a competência implica ações, de parte de quem a detém, que modificam situações jurídicas, nisso distinguindo-se a competência da mera permissão, já que o exercício de simples permissões não produz modificação de situações jurídicas, e a negação de uma permissão leva a uma proibição, enquanto a negação da competência leva à incompetência.³²⁹

As reservas legais, como já aludido, expressam-se na legalidade que então representa competência normativa, e pressupõem atividade de um órgão determinado, mediante certo procedimento e versando sobre matéria especificada na disposição de competência, constituindo-se numa ação que modifica situações jurídicas, isto é, inova a ordem jurídica no sentido de que pode criar, modificar ou extinguir direitos e deveres.

³²⁸ GAVARA DE CARA, Juan Carlos. **Derechos Fundamentales y Desarrollo Legislativo**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1994, p. 141.

³²⁹ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. 1.ed., 3ª reimpresión. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 229.

Portanto, tal atividade de inovação significa o exercício do poder de legislar modificando a ordem jurídica de modo originário e primário.

A expressão 'primário e originário' significa que o poder de legislar é recebido diretamente da Constituição, por meio de disposições decorrentes do poder constituinte originário, isto é, a competência normativa é estabelecida pelo poder constituinte originário.

Assim, no que se segue, ao longo deste estudo, a possibilidade de inovação da ordem jurídica de forma primária e originária é entendida como o poder de legislar ao qual é imanente a aptidão de criar, modificar ou extinguir direitos e deveres, no sentido de interferir na esfera individual de liberdade e patrimonial das pessoas.

Assim sendo, a expressão 'inovação da ordem jurídica' será usada com o significado de inovação primária e originária no sentido de que decorre do exercício do poder de legislar atribuído pelo poder constituinte originário não só prevalentemente ao próprio Parlamento, como também a outros órgãos estatais, neste caso por deslocamento constitucional parcial do poder de legislar,³³⁰ como a atribuição do poder de legislar ao Poder Executivo para edição de medidas provisórias com força de lei (CFRB, art. 62), tendo sempre em consideração que a competência dos Poderes, estabelecida na Constituição, está fora do alcance do poder constituinte derivado (CRFB, art. 60, § 4º, inciso III).

Assim, serão consideradas leis formais, não só as leis do Parlamento, mas também outros atos normativos editados por outros órgãos do Estado a quem a Constituição deu a competência para o exercício do poder de legislar, isto é, a

³³⁰ HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 4.ed. ver. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 570. Abordando o tema dos deslocamentos constitucionais do poder de legislar o autor assim escreve: "No mundo contemporâneo, o monopólio da lei reside no Poder Legislativo. A Lei é o ato do órgão legislativo, nas suas várias denominações de Parlamento, Congresso, Câmaras, Assembleias, conforme a preferência da Constituição, sancionado ou promulgado pelo Poder Executivo. Aí temos a ineliminável lei formal que a matéria da lei acrescenta o conteúdo da lei material. A localização da lei no Poder Legislativo é constante e generalizada nos sistemas jurídicos do mundo contemporâneo. A mudança ocorreu em outro plano, o do deslocamento da atividade legislativa para o Governo, através do Decreto-Lei, da Legislação delegada, dos *provvedimenti provvisori* e das Medidas Provisórias, reduzindo a intensidade do monopólio legislativo, sem a perda da competência exclusiva de elaboração da lei. A atividade legislativa paralela do Poder Executivo, em períodos normais ou em períodos de crises, passou a compartilhar do exercício da atividade legislativa, atingindo a exclusividade da competência legislativa que o Poder Legislativo deteve no esplendor da democracia clássica e do liberalismo político e econômico." (Os destaques são do original).

possibilidade de emitir atos normativos com força de lei, no sentido de que podem inovar primária e originariamente a ordem jurídica.

A doutrina tem afirmado que as normas de competência mais importantes em tema de teoria de restrição de direitos fundamentais são precisamente as chamadas reservas legais jusfundamentais.³³¹

Em tais circunstâncias, importa saber se a Constituição brasileira estabeleceu reservas legais constitucionais em tema de direitos fundamentais, especialmente no que atina com a matéria tributária, e, em caso positivo, se as reservas são de lei formal, sendo ainda relevante saber, em tal contexto, a quem foi dado o poder de legislar e em que termos.

3.3 AS RESERVAS LEGAIS TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

Os limites deste estudo não permitem um exame amplo, em termos gerais, das reservas legais de direitos fundamentais na Constituição brasileira.

A análise a ser feita é dirigida aos objetivos da presente investigação, que se cingem aos limites do poder regulamentar tributário. O exame então se limita às reservas relativas às questões que envolvem o poder de tributar.

Deve-se ter em conta que, como anteriormente referido, a atividade de tributação é invasiva dos direitos de liberdade e patrimoniais, razão pela qual se trata de uma atividade estatal que atinge os direitos fundamentais.

Logo, as reservas de lei em tema de tributação são reservas de lei relativas a direitos fundamentais, de modo que elas representam um duplo sentido ou uma via de duas mãos: a) decorrem da limitação positiva do poder de tributar pelo estabelecimento positivo da competência tributária; e b) decorrem da limitação negativa do poder de tributar que deve ser visualizado diante das limitações que a ele são

³³¹ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. 1.ed., 3ª reimpresión. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 272-273.

impostas pelos direitos fundamentais concebidos também como normas de competência que limitam o poder do Estado, como antes se fez referência.

Percebe-se desde logo que entre as reservas especificamente tributárias mais importantes, as quais se constituem em garantias dos contribuintes – porque se tratam também de direitos fundamentais – estão a que determina que só por lei pode ser exigido ou aumentado tributo (CRFB, art. 150, I) e a que preceitua que só a lei pode atribuir responsabilidade tributária por fato gerador futuro (CRFB, art. 150, § 7º).

Além disso, é importante notar que a questão da tributação e da sua relação com os direitos e garantias fundamentais não se esgota no Capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional. Primeiro, porque o próprio art. 150, *caput*, da CRFB, estabelece uma abertura nesse sentido, deixando claro que as garantias tributárias dos cidadãos não se resumem apenas àquelas daquele Capítulo que trata do sistema tributário. Em segundo lugar, porque do ponto de vista sistêmico e de unidade da Constituição, não se pode aceitar que a tributação e suas relações com os direitos fundamentais fiquem circunscritas apenas àquelas disposições sobre sistema tributário, mas, ao contrário, devem envolver uma rede profunda de relações horizontais que se estende por toda a Constituição.³³²

Assim, as reservas legais tributárias na Constituição brasileira não são apenas aquelas que se encontram no Capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, mas são todas aquelas relativas a direitos fundamentais que, encontradas ao longo de toda a Constituição, possam ser justificadamente reconduzidas à questão da intervenção invasiva do poder de tributar.

³³² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 23, deixa bem clara essa questão quando refere ao sistema externo e ao sistema interno que envolve a tributação, nos seguintes termos: “O sistema tributário, porém, não abrange apenas o *sistema externo (das äußere System)*, que diz respeito à ordenação formal. O sistema tributário, em vez disso, engloba o *sistema interno (das innere System)*, no sentido de uma conexão interna e conteudística entre as normas jurídicas que direta ou indiretamente regulem – não apenas e diretamente a matéria, mas – a relação obrigacional tributária. A influência dos princípios fundamentais ou dos direitos fundamentais sobre o Sistema Tributário, ou a expressa abertura do Sistema Tributário por meio do art. 150 (*‘sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte’*) são exemplos indicativos de que o Sistema Tributário não se confunde, quantitativa e qualitativamente, com o capítulo do Sistema Tributário Nacional: quantitativamente por que as normas previstas no Sistema Tributário Nacional só ascendem a um significado normativo por meio de uma horizontal consideração das concatenações materiais decorrentes dos princípios e direitos fundamentais.” (Os destaques em itálico são do original).

Além disso, no art. 5º, *caput*, da CRFB, entre outras garantias, está estabelecida a inviolabilidade da liberdade e da propriedade e, no inciso II do mesmo dispositivo, está preceituado que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

A discussão que se pode estabelecer é sobre se as referências ao termo “lei” nos dispositivos constitucionais citados seria à lei formal, como ato do Parlamento ou de outro órgão estatal ao qual foi deslocado constitucionalmente o poder de legislar, ou se também seria possível dispor sobre essas matérias por disposições normativas diferentes da lei formal, como, por exemplo, por decreto regulamentar.

Como se trata de exercício de competências que se expressa no poder de legislar, que implica em modificação de situações jurídicas, envolvendo tanto o poder de tributar como os direitos fundamentais, essa atividade do Estado só pode ser exercida por órgão determinado, mediante certo procedimento e no âmbito da matéria especificada, como pressupostos ou condições constitucionalmente estabelecidas.

Entende-se que existem fundamentos para afirmar que essa competência, segundo a Constituição Federal, é prevalentemente do Parlamento, podendo, eventualmente, por exceção constitucionalmente expressa, ser atribuída a outro órgão do Estado, ao qual tenha sido cometida pela Constituição a tarefa de exercer o poder de legislar, constituindo-se, tal situação, no que HORTA³³³ chamou de ‘deslocamento

³³³ HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 4.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 563, ferindo o tema do aludido deslocamento da atividade legislativa, identificando aí um fenômeno generalizado nos sistemas jurídicos contemporâneos, com propriedade, assim se expressa sobre a matéria: “Não é o monopólio da lei formal e da lei material que está em causa no mundo contemporâneo. Trata-se do deslocamento parcial da atividade legislativa para outros titulares, aos quais as Constituições contemporâneas permitem, através de técnicas e de procedimentos apropriados, o exercício da competência legislativa, para emanar atos distintos da lei, mas que possuem força e valor de lei. Essas técnicas e procedimentos não são criações do mundo contemporâneo. Lançam raízes no passado e denunciam, pelo menos, a desconfiança na competência do Poder Legislativo para legislar rapidamente ou atender situações de emergência. O deslocamento parcial da atividade legislativa do Parlamento para outros centros de legislação não constitui procedimento raro e restrito a este ou aquele Estado. É fenômeno generalizado, que se disseminou nos sistemas jurídicos contemporâneos e ingressou nas democracias clássicas e nas democracias modernas, nos regimes republicanos e nos regimes monárquicos, nas Constituições presidencialistas e nas Constituições parlamentaristas. Após o cheque inicial, que feriu os preceitos da doutrina constitucional fundada na separação dos poderes e na distribuição orgânica de competências, acenando com a ameaça da ditadura, o procedimento e as técnicas que preconizaram a adoção de novas formas de atividade legislativa, além da lei formal e da lei material, encontraram consagração nos textos constitucionais do Governo representativo.”

parcial do poder de legislar', o que só pode ser feito por exceção constitucionalmente estabelecida em disposições constitucionais oriundas do poder constituinte originário.

E se entende que essa competência é do Parlamento ou de outro órgão do Estado com poder de legislar; que esse poder de legislar significa a capacidade de inovar originária e primariamente a ordem jurídica criando, modificando ou extinguindo direitos e deveres; e que esse poder deve ser exercido por lei formal do Parlamento ou de outro órgão estatal autorizado.

E isso tudo por uma série de fundamentos.

Primeiro, porque a tributação, no Brasil, é uma atividade constitucionalmente disciplinada e dela decorrem intervenções nos direitos fundamentais.

Segundo, porque a Constituição Federal:

a) adota o princípio da tripartição dos Poderes (art. 2º), que se desenvolve no texto constitucional pela atribuição de competências que acarretam ações que constituem funções, com a Constituição adotando a soberania popular (arts. 1º, par. único, e art. 14) e atribuindo específica competência ao Congresso Nacional para dispor, com posterior sanção do Presidente da República, sobre o sistema tributário (art. 48, I);

b) atribui competência exclusiva do Parlamento para sustar atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar (art. 49, V);

c) atribui ao Parlamento a competência para zelar pela preservação de sua competência legislativa em face da atribuição normativa dos outros Poderes (art. 49, XI);

d) atribui competência ao Presidente da República apenas para sancionar, promulgar e fazer publicar as leis e para expedir decretos e regulamentos tão somente para a fiel execução das leis (art. 84, IV); e

e) no art. 25 do ADCT, revogou os dispositivos legais que atribuíam ou delegavam ao Poder Executivo competência atribuída pela atual Constituição ao Congresso Nacional.

Por outro lado, no que respeita à iniciativa das leis, especialmente no que atina com a matéria tributária e orçamentária, a regra geral está disposta no art. 61 da

Constituição Federal, que estabelece que tal iniciativa é de qualquer membro do Legislativo, do Presidente da República, dos Tribunais Superiores, do Procurador-Geral da República e dos cidadãos. E, quando se fala em iniciativa das leis, fala-se ou se pressupõe a posterior e inarredável atuação do Parlamento.

O § 1º do referido art. 61 da Constituição Federal estabelece, como exceção à aludida regra geral, os casos de iniciativa legislativa privativa do Presidente da República.

E, nas exceções consignadas no dispositivo constitucional referido, mais precisamente na alínea 'b' do inciso I, a matéria tributária ali referida diz respeito apenas ao âmbito dos Territórios Federais, não se estendendo às matérias de competência da União, nem dos Estados-membros e nem dos Municípios, cuja iniciativa é concorrente.³³⁴

Nos projetos de iniciativa exclusiva do Presidente da República são vedadas emendas parlamentares que aumentem a despesa prevista (CRFB, art. 63, I), mas a matéria orçamentária está ressalvada – portanto, no sentido de permitir a iniciativa concorrente –, especificamente no que respeita ao projeto de lei do orçamento e ao projeto de lei de diretrizes orçamentárias (CRFB, art. 166, §§ 3º e 4º).

Portanto, o projeto de lei do orçamento pode ser objeto de alterações de iniciativa parlamentar – portanto, não privativa do Presidente da República –, desde que atendidos os requisitos do § 3º do art. 166 da Constituição Federal, de modo que, tanto as emendas, como os projetos que modifiquem o projeto de orçamento, somente poderão ser aprovados se compatíveis com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias, e desde que indiquem os recursos necessários, os quais devem ser provenientes de anulação de despesa que não decorra de dotação de pessoal e encargos, do serviço da dívida, das transferências constitucionais tributárias, e, por fim,

³³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2659/SC. Rel. Min. Nelson Jobim. Julgada em 03 dez. 2003, unânime, **DJU** de 06 fev. 2004, p. 22. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 03 jul. 2007. No mesmo sentido: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2464/AP. Rel. Min. Ellen Gracie. Julgada em 11 abr. 2007, unânime, **DJU** de 25 mai. 2007, p. 63. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 03 jul. 2007. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 724/RS. Rel. Min. Celso de Mello. Julgada em 07 mai. 1992, unânime, **DJU** de 27 abr. 2001, p. 56. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 03 jul. 2007.

que sejam relacionados com a correção de erros ou omissões e com dispositivos do texto do projeto.

A outra ressalva diz com o projeto de lei de diretrizes orçamentárias, de modo que estão vedadas somente as emendas incompatíveis com o plano plurianual (CRFB, art. 166, § 4º), com o que outras emendas estariam, pois, permitidas.

Assim, embora limitadas as hipóteses de iniciativa parlamentar no que diz com o projeto de lei do orçamento e com o projeto da lei de diretrizes orçamentárias, o fato é que, ainda num espaço mínimo, a competência é concorrente e não privativa do Poder Executivo.

Seja como for, nessa questão o tema é apenas de iniciativa, o que marca a competência e a função na questão da separação de Poderes, e especialmente reforça a exigência do Estado de Direito, do princípio democrático e da soberania popular, de que a inovação da ordem jurídica, no Brasil, compete, de regra e prevalentemente, ao Parlamento, e, em caso de dúvida, a interpretação sistêmica aponta para que se prestigie a indispensabilidade da atividade parlamentar.

As exceções à lei formal do Parlamento são somente as disposições constitucionais expressas, provenientes do poder constituinte originário, que estabelecem o deslocamento constitucional parcial do poder de legislar a outros órgãos estatais, caso em que, nessas hipóteses, a lei formal será o ato normativo editado por esse órgão estatal ao qual a Constituição atribuiu a competência.

Em terceiro e último lugar, como já referido, poderia ser questionado se a “lei” referida nas disposições do art. 150 e do art. 5º, especialmente no caso do inciso II deste último, ambos da Constituição Federal, seria lei formal, proveniente do poder de legislar com força de inovação da ordem jurídica, ou seria lei meramente material e, portanto, poderiam, essas reservas legais constitucionais, ser normatizadas por regulamento, particularmente no âmbito tributário.

O sentido da expressão “lei”, utilizada nos dispositivos constitucionais, deve ainda ser averiguado de maneira sistêmica e segundo o contexto em que a palavra está inserida nas disposições constitucionais.

A doutrina tem ponderado que em certos casos o que a Constituição exige é apenas lei em sentido material, mas, na maioria dos casos, porque se trata, entre outras situações, de hipóteses que envolvem direta ou indiretamente os direitos fundamentais, a exigência é sempre de lei formal, portanto, de reserva constitucional de lei formal.³³⁵

Além disso, a existência, entre os direitos fundamentais, de um direito geral de liberdade leva a que praticamente todas as intervenções do legislador no exercício do poder de tributar incidam sobre os direitos fundamentais.³³⁶

É certo que se pode até admitir que em alguns dispositivos, quando a Constituição Federal refere ao termo “lei”, não estaria exigindo lei formal, seja ela como ato do Parlamento, seja como ato de outro órgão estatal autorizado a exercer o poder de legislar por deslocamento constitucional.

Entretanto, não é menos certo que, quando se trata de direitos fundamentais, especialmente quando atina com intervenções ou restrições a tais direitos, o termo ‘lei’, utilizado nas disposições constitucionais, só pode ser interpretado como exigência constitucional de lei formal.

Em outras palavras e de maneira sintética, nesses casos há exigência constitucional de reserva absoluta de lei.

³³⁵ GUASTINI, Riccardo. **Teoria e dogmatica delle fonti**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998, p. 428-430, assim doutrina sobre esse tema: “Ora, è semplicemente ovvio che il rinvio al diritto oggettivo in genere o all’insieme delle sue fonti di produzione non può valere come riserva a favore di una fonte specifica. Il rinvio alla «legge» può essere inteso come riserva se, e solo se, al termine ‘legge’ si attribuisce un significato tecnico: quello di legge formale. Per questa ragione, l’interpretazione del termine ‘legge’, nei diversi contesti del documento costituzionale, è operazione preliminare all’interpretazione delle disposizioni che fanno rinvio alla «legge» come norme di rinvio o, invece, come norme di riserva. (...) Nella maggior parte dei casi, tuttavia, la costituzione rinvia alla «legge» la disciplina di materie che toccano, direttamente o indirettamente, i diritti fondamentali (di libertà, di proprietà, etc.) e/ou la loro tutela giurisdizionale. (...) In tutti questi casi, sembra naturale ritenere che il rinvio alla legge adempia la funzione di sottrarre le materie in questione alla competenza normativa dell’Esecutivo. In questi contesti, dunque, el termine ‘legge’ deve esser inteso nel senso di legge formale, e il rinvio alla legge ha valore di riserva.” (Os destaques são do original).

³³⁶ ALEXY, Robert. **Epílogo a la Teoría de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios, 2004, p. 90, assim se manifesta sobre esse aspecto: “...si se acepta la existencia de un derecho general de libertad, entonces debe admitirse también que todas o casi todas las decisiones del Legislador intervienen en los derechos fundamentales. De este modo, también casi todas sus decisiones deben ser examinadas a la luz de estos derechos. Asimismo, es casi imposible imaginar que exista una medida de derecho económico, laboral o ecológico que no intervenga en la libertad de profesión y oficio o en derecho de propiedad de alguien.”

E não há dúvida de que tanto a tributação, como atividade invasiva das esferas de liberdade e patrimonial do indivíduo, seja no que respeita à obrigação tributária principal, de carácter patrimonial, relativa ao pagamento de tributo ou multa, seja no que respeita a obrigações acessórias, de carácter não-patrimonial, de fazer, não fazer ou suportar, são temas que dizem diretamente com os direitos fundamentais.

Além disso, quando a Constituição, no *caput* do art. 5º, preceitua que a liberdade é inviolável e, no inciso II do mesmo artigo, estabelece que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de ‘lei’ está, a Constituição, protegendo o direito geral de liberdade, tomando-se este direito no sentido de uma concepção formal-material.³³⁷

Esse direito geral de liberdade é subsidiário,³³⁸ no sentido de que é invocável sempre que a intervenção do legislador não alcance direitos especiais de liberdade tratados em dispositivos específicos da Constituição Federal, como, por exemplo, as hipóteses de liberdade do pensamento (CRFB, art. 5º, IV), de liberdade de consciência e religião (CRFB, art. 5º, VI), de liberdade intelectual, artística, científica e de comunicação (CRFB, art. 5º, IX), de liberdade de trabalho, ofício e profissão (CRFB, art. 5º, XIII), entre outros.

³³⁷ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. 1.ed., 3ª reimpressão. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, pp. 348/349, que assim descreve essa concepção: “Es formal en la medida en que parte de la libertad negativa y la trata a ésta como valor en sí. Es material porque, en caso de colisiones, determina el peso relativo del principio de la libertad negativa en el caso concreto también sobre la base de otros principios que, frente al de la libertad negativa, tienen un carácter material.”

³³⁸ *Ibid.*, p. 375 et seq. Em outra passagem, nas pp. 363/364 da mesma obra o autor acentua: “Todo lo que está protegido por derechos especiales de libertad estaría entonces protegido por el derecho general de libertad. En esta medida, existe una relación lógica de inclusión. El supuesto de hecho del derecho general de libertad incluye, por definición, los supuestos de hecho de todos los derechos especiales de libertad. Del hecho de que está permitido *prima facie* hacer u omitir lo que se quiera, se sigue lógicamente que *prima facie* está permitido expresar o no expresar la propia opinión, elegir o no elegir libremente una determinada profesión, etc. (...) se trata de disposiciones adicionales al derecho general de libertad por parte del legislador constitucional. (...)” (Os destaques são do original). A seguir, após afirmar que não há relação dedutiva entre as disposições adicionais e o direito geral de liberdade, o autor conclui na p. 365: “En vista de este resultado, no puede hablarse de un sistema deductivo y solo en un sentido restrictivo cabe hablar de un sistema cerrado. El sistema es cerrado en la medida en que el derecho general de libertad protege ampliamente *prima facie* la libertad negativa (en sentido estricto). Es abierto en la medida en que la existencia del derecho general de libertad mantiene abierta la posibilidad de nuevos derechos definitivos, como así también de nuevos derechos tácitos. Ambas cosas tienen que ser valoradas positivamente.” (Os destaques são do original).

O direito geral de liberdade, como todo direito fundamental, não é ilimitado, tratando-se, portanto, de um direito *prima facie*, e por isso, como reza a própria disposição constitucional do inciso II do art. 5º, pode ser restringido, mas não por quaisquer motivos, senão que só mediante razões suficientemente justificadas do ponto de vista jusfundamental, e, mesmo quando as restrições possam ser tidas como insignificantes, a proteção ainda assim se faz efetiva, pois se trata de um direito que está vinculado à dignidade da pessoa humana, na medida em que esta é intangível e exige respeito e proteção frente ao poder público.³³⁹

Em tais circunstâncias, o poder de legislar em matéria tributária e em tema de direitos fundamentais com ela relacionados, é competência do Parlamento ou de órgão estatal a quem tenha sido deslocado tal poder, por determinação expressa da Constituição Federal proveniente do poder constituinte originário, e, nesse sentido, o poder de legislar será exercido sempre por lei formal.

Assim, a exigência de lei para imposição de obrigações de fazer ou deixar de fazer alguma coisa, estabelecida no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, só pode ser de lei em sentido formal, como ato do Parlamento ou de órgão a quem tenha sido deslocado constitucionalmente o poder de legislar pelo poder constituinte originário, especialmente no que atina com a matéria tributária e com os direitos fundamentais.

Portanto, as reservas legais constitucionais em matéria tributária são reservas de lei formal, inclusive para os casos relativos a obrigações tributárias acessórias de fazer, não fazer ou suportar.

³³⁹ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. 1.ed., 3ª reimpresión. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, pp. 344 e segs. E nas páginas 347/348 o autor assim se expressa particularmente sobre a questão das restrições consideradas insignificantes: “Naturalmente queda la peculiaridad de que el principio de la libertad negativa exige una razón suficiente para toda restricción de la libertad, es decir, también para aquellas relativamente insignificantes y se podría pensar que, en este sentido, no tiene nada que ver con la dignidad de la persona. Para comprender que esto no es correcto, basta pensar qué significaría si no fuera necesaria ninguna razón suficiente para las restricciones de la libertad cuando ellas son insignificantes. Significaría que en estos casos serían posibles restricciones arbitrarias. En las cosas pequeñas, el individuo estaría expuesto a chicanas carentes de todo fundamento. Pero, ser restringido arbitrariamente en la libertad contradice la dignidad de la persona, también cuando se trata de pequeñeces, prescindiendo del hecho de que las opiniones divergen considerablemente cuanto se trata de determinar qué es lo ‘pequeño’ o lo ‘insignificante’. Por ello, el principio de la libertad negativa puede apoyarse en toda su amplitud en el principio de la dignidad de la persona.”

Pode-se então, formular a norma jurídica de limitação dos direitos fundamentais, dentro da noção adotada neste estudo, no sentido de que dada a hipótese de restrições de direitos fundamentais será a consequência de utilização obrigatória de lei formal. E a ocorrência efetiva do fato concreto da restrição de direitos fundamentais implica a obrigatoriedade concreta da edição e existência de lei formal.

3.4 PODER DE LEGISLAR E SEPARAÇÃO DE PODERES

Parte da doutrina tem apontado uma certa orientação no sentido de que, afora as reservas de lei inscritas na Constituição, isto é, no silêncio das disposições constitucionais sobre a necessidade de regulação de determinado tema por lei do Parlamento, poderia haver lugar para uma atuação administrativa ampla, especialmente no que atina com o exercício do poder regulamentar, o qual, nessa medida, estaria embasado e encontraria sua fonte diretamente no texto constitucional, de modo que uma reserva vertical de lei seria substituída por uma reserva vertical de Constituição.³⁴⁰

Argumenta-se, particularmente em relação à Constituição brasileira, no sentido de que, se ela exigiu para certas matérias a reserva de lei, como nos casos dos arts. 5º, XXXIX, 150, I, e 170, parágrafo único, então é porque, nas demais situações, em que não há essa exigência, como na disposição do art. 5º, inciso II, poderia ser imposta obrigação de fazer ou não fazer por disposição regulamentar.³⁴¹

Como já referido anteriormente, o contexto constitucional e a interpretação sistêmica da Constituição Federal apontam no sentido de que a lei referida no inciso II do art. 5º é lei formal, seja do Parlamento ou de outro órgão constitucionalmente autorizado a inovar a ordem jurídica.

³⁴⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed., 2ª reimpr. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 839-840.

³⁴¹ GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8.ed.. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 242-243.

Entretanto, diante quadro mencionado, colocado por essa tendência doutrinária, é relevante ainda verificar a questão do poder de inovação da ordem jurídica para se saber se essa inovação, no Estado Democrático de Direito, só pode ocorrer por ato do Parlamento, que é o órgão de formação da vontade política, que representa a soberania popular e garante a participação das minorias, ou se ela é possível por atos diversos daqueles do Parlamento, atribuídos e oriundos de outros órgãos do Estado, como o Executivo e o Judiciário.

Portanto, cabe indagar que poder ou que competência é essa, quem pode conceder tal poder e a quem deve ser concedido e em que termos.

A resposta a essas questões passa pelo exame do chamado princípio da separação de poderes e pelo exame da questão constitucional que envolve a temática da inovação da ordem jurídica, enfocados de maneira geral no item precedente.

O exame a ser feito, entretanto, há de ser específico e orientado aos objetivos desta investigação que se restringem à temática dos limites do poder regulamentar tributário, de modo que não se adentrará em nuances mais gerais sobre a questão da separação e equilíbrio dos Poderes e nem se incursionará em outros campos do poder regulamentar, que não o tributário, como, por exemplo, aqueles relativos às chamadas agências reguladoras e ao sistema financeiro nacional, para lembrar apenas duas outras áreas de extrema relevância para a vida da Nação e da cidadania, que podem ser afetadas pelo denominado poder regulamentar.

3.4.1 Separação de Poderes e Inovação da Ordem Jurídica

A separação de poderes e a inovação da ordem jurídica somente podem ser examinadas diante de uma Constituição concreta pertencente a um sistema jurídico concreto, e isto porque, a separação de poderes, entendida como atribuição das funções a um determinado poder e proibição do exercício de outras tantas funções a outro poder, assim como o equilíbrio de poderes, este entendido como o controle e refreamento recíproco de poderes, próprios, ambos, separação e equilíbrio, do Estado

Democrático de Direito, como um dogma abstrato, nada define, por isso que depende de uma Constituição concreta e de um sistema jurídico concreto e determinado, no âmbito do qual há de ser verificada a sua configuração também concretamente.³⁴²

No presente estudo, a Constituição concreta e o sistema jurídico concreto são os brasileiros, e a análise é feita tendo como horizonte os objetivos da presente investigação, que são os limites do poder regulamentar tributário.

A inovação da ordem jurídica pressupõe modificações no Direito existente em um dado momento, seja pela introdução de disposições novas, seja pela revogação ou substituição de disposições existentes, atividade que não se confunde com disposições preexistentes e nem com a formulação de disposições que são consequência lógica de outras preexistentes.³⁴³ Trata-se, pois, de disposições criativas de direito novo, modificativas da ordem jurídica existente, fazendo surgir direitos e obrigações que não existiam, dando vida a relações jurídicas.³⁴⁴

Nesse sentido, na base da separação dos poderes está a questão da inovação da ordem jurídica, porque ela se distingue da atividade executiva, como comportamento que constitui obediência a disposições voltadas a órgãos do Estado, e da atividade de aplicação do Direito vista como criação de preceitos singulares e concretos de conformidade com disposições gerais e abstratas preexistentes.³⁴⁵

Então, como referido anteriormente, a inovação da ordem jurídica é entendida como a criação, modificação ou extinção de direitos e deveres, sendo que os direitos fundamentais possuem basicamente três elementos que podem ser modificados pelo ordenamento jurídico, que são o titular, o destinatário e o objeto.³⁴⁶

³⁴² HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Trad. (da 20ª edição alemã) de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 365-378.

³⁴³ GUASTINI, Riccardo. **Teoria e dogmatica delle fonti**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998, p. 59.

³⁴⁴ *Ibid.*, p. 59, nota de rodapé nº 7.

³⁴⁵ *Ibid.*, p. 60.

³⁴⁶ GAVARA DE CARA, Juan Carlos. **Derechos Fundamentales y Desarrollo Legislativo**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1994, p. 65, 67 e 119, sendo que na p. 67 o autor citado assim se expressa: "De todos os modos, los elementos subyacentes en la relación jurídica de los derechos fundamentales (el titular, el destinatario y el objeto) siempre aparecen de una manera expresa o implícita en todas las normas constitucionales que establecen derechos fundamentales. Ello nos permite deducir tres elementos sobre los que va a ser operativo el control de constitucionalidad de las normas de desarrollo de los derechos fundamentales: el titular, el destinatario y el objeto de los

O poder de inovar a ordem jurídica, como já foi visto, é aqui chamado de poder de legislar. Portanto, a resposta à indagação sobre qual poder pode ser concedido é a de que se trata do poder de legislar.

A Constituição brasileira adotou o chamado princípio da separação de Poderes em seu art. 2º e o elevou ao nível de cláusula intangível pelo poder constituinte derivado ao incluí-lo entre as chamadas cláusulas pétreas estabelecidas no art. 60, § 4º, inciso III, de modo que qualquer alteração na divisão e equilíbrio dos Poderes depende da convocação do poder constituinte originário. Daí decorre uma simples, mas importante conclusão, no sentido de que a separação dos Poderes no Brasil não está ao alcance de emendas constitucionais provenientes do poder constituinte derivado.

E numa República Federativa que adota o Estado Democrático de Direito (CFRB, art. 1º), alberga a separação dos Poderes (CFRB, art. 2º), inclui uma tábua não taxativa de direitos e garantias fundamentais (CFRB, art. 5º), abraça a soberania popular (CFRB, art. 14), por isso que o poder emana do povo, que o exerce diretamente ou por meio de representantes (CFRB, art. 1º, par. único), não há como não se reconhecer, diante de tal contexto constitucional, que o poder de legislar foi concedido, pelo poder constituinte originário, de regra e prevalentemente, ao Parlamento, que, como dito, é quem representa a soberania popular e onde se dá a formação da vontade política e onde estão representadas as minorias.

Em tais circunstâncias, se alguma presunção houvesse de se estabelecer, então seria a de que em caso de dúvida se a disposição constitucional requer lei formal ou somente lei material, a conclusão só poderia ser no sentido de prestigiar o Parlamento e não o contrário.

Seja como for, pelo exposto, a resposta à indagação sobre quem concede o poder ou a competência de legislar, então, é a de que tal poder somente pode ser concedido pelo poder constituinte originário por meio da Constituição Federal.

derechos fundamentales. En la medida en que las normas de desarrollo supongan algún tipo de alteración de estos elementos se podrá examinar su adecuación a la regulación que de dichos elementos realizan la norma constitucional que establece el derecho fundamental.”

3.4.2 Separação dos Poderes e Direitos Fundamentais

Como aludido precedentemente, a temática de uma análise minuciosa do sistema brasileiro sobre a questão da separação e do equilíbrio de poderes não pode aqui ser feita porque desborda dos limites desta investigação.

Assim, a questão que se examina é restrita à perquirição de saber se a separação dos Poderes, tal como configurada concretamente na Constituição brasileira, pode influenciar, e em que medida, na temática do exercício poder de legislar, a fim de se saber se há um poder normativo tributário que não seja subordinado ao poder de legislar. Além disso, admitindo-se que tal poder exista, releva indagar se ele pode ser exercido por outro órgão do Estado, diverso do Parlamento, como decorrência do sistema constitucional vigente, como uma espécie de competência residual, que possibilitaria o exercício do poder tributário de legislar por outros órgãos do Estado, que não o Legislativo.

Em outras palavras, importa saber se há um poder tributário de legislar, implicitamente atribuído pela Constituição Federal a outros órgãos, diferentes do Parlamento, que importaria em permissão de exercício do poder regulamentar tributário de modo originário com possibilidade de inovação da ordem jurídica por regulamento do Poder Executivo.

Além disso, também há de verificar-se se a lei do Parlamento pode delegar para o Executivo o poder de legislar, isto é, delegar o poder de inovar a ordem jurídica tributária por regulamento, como se o Executivo fosse legislador delegado.

CANOTILHO,³⁴⁷ ao chamar a atenção de que a Constituição Portuguesa bem andou quando não utilizou a expressão 'poderes do Estado' e ter preferido a expressão 'órgãos de soberania', aduz que quando "... se utiliza a fórmula poderes do Estado pretende-se significar complexos orgânicos do sistema do poder político dotados de funções ditas 'supremas', mas separadas e interdependentes entre si. (...)

³⁴⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed., 2ª reimpr. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 542-543.

Na verdade, os poderes são sistemas ou complexos de órgãos aos quais a Constituição atribui certas competências para o exercício de certas funções.”

A separação de poderes é estruturante tanto do Estado Democrático de Direito, quanto do sistema republicano, pois onde houver lesão à liberdade ou ao Estado de Direito sempre haverá possibilidade de invocar-se o princípio da separação dos Poderes do qual o Direito constitucional brasileiro nunca se afastou.³⁴⁸

A competência, como já visto, diz com o limite ou dimensão da parcela de poder recebida da Constituição, com o conteúdo material de tal poder e com o procedimento de seu exercício, orientada a finalidades, tudo dentro dos parâmetros do Estado Democrático de Direito e do sistema republicano.

Como referenciado anteriormente, as normas de competência estão relacionadas com a função que é definida como uma relação entre a norma de competência e seus fins,³⁴⁹ sendo por isso lícito afirmar, quando se fala em separação e equilíbrio de Poderes, em um princípio organicamente referenciado e funcionalmente orientado.³⁵⁰

Como acentua CANOTILHO,³⁵¹ “A atribuição de poderes ou de competências é feita para que os órgãos constitucionais de soberania cumpram certas missões – tarefas – constitucionalmente definidas.”

³⁴⁸ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 20.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 558. Nas palavras do autor: “De tudo quanto fica escrito, se infere a conclusão fundamental de que o velho princípio rejuvenesceu por obra de intérpretes e aplicadores de um direito constitucional da liberdade. Voltou assim a fruir a plena atualidade das ocasiões em que foi emblema de resistência a poderes autocráticos e a formas de governo havidas por usurpadoras de direitos e garantias fundamentais da pessoa humana. Onde houver, pois, lesões à liberdade e ao Estado de Direito, aí sempre haverá lugar para invocar-se a tutela do princípio e conjurar prosperem ofensas aos valores que ele representa na ordem jurídica. Nomeadamente quando se sabe que o nosso Direito Constitucional, conforme vamos demonstrar, nunca se afastou de uma aliança solene e formal com aquela garantia básica, tão bem estampada e reiterada no art. 2º da Constituição Federal vigente; (...)”.

³⁴⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed., 2ª reimpr. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 544, dissertando sobre os sentidos do polissêmico termo ‘função’ assim se expressa: “Na literatura juspublicística, os sentidos mais correntes são os de função como «actividade» ou como «poder do Estado». Estes sentidos estarão presentes na exposição seguinte, devendo, porém, observar-se que a *ordenação material das funções do Estado* desenvolvida na mais recente literatura apela para o conceito de função como *relação referencial*. A função é sempre uma relação de referência entre uma norma de competência e os fins dessa mesma norma.”

³⁵⁰ Ibid., p. 551.

³⁵¹ Ibid., p. 545.

A competência, como medida de poder e estabelecimento de função, como aludido anteriormente, também encontra seus lindes na configuração dos direitos fundamentais, especialmente a partir do momento em que estes deixaram de ser um mero *status negativus*, com sentido negatório ou sentido de direito subjetivo de defesa do indivíduo frente às intervenções do Estado, e passaram a ter também um sentido jurídico objetivo como preceito negativo de competência, de modo que a competência dos Poderes do Estado, no exercício das respectivas funções, encontra também limites precisamente nos direitos fundamentais, na medida em que estes excluem a competência estatal no que respeita ao âmbito protegido, ficando com relação a este vedada a intervenção.³⁵²

Os direitos fundamentais, como direitos do cidadão diante do legislador, significam posições que fundamentam deveres do legislador e limitam a competência desse mesmo legislador.³⁵³

Em tal contexto, cada um dos Poderes encontra limites quer na competência, quer nos direitos fundamentais.

3.5 SEPARAÇÃO DE PODERES E ATRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA

Ao Legislativo, na ordem democrática e na tripartição de Poderes, compete prevalentemente o poder de legislar, como função precípua do Parlamento, porque a este corresponde a representação da soberania popular, a formação da vontade política e a participação das minorias.

A separação de Poderes implica tanto a identificação de órgãos do Estado (Executivo, Legislativo e Judiciário), como também aponta para a função respectiva e para a distribuição do poder, em termos de competência constitucional visualizada

³⁵² HESSE, Konrad. Significado de los Derechos Fundamentales. In: BENDA, Ernest; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang. **Manual de Derecho Constitucional**. 2.ed. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 91-92.

³⁵³ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. 1.ed., 3ª reimpresión. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 527.

como medida de exercício do poder que é conferido pelo poder constituinte originário aos órgãos estatais por ele criados por meio da Constituição.³⁵⁴

Na medida em que a Constituição prevê a competência, o que ocorre é a outorga e ao mesmo tempo limitação do poder, em particular do poder de legislar.

Na verdade, a Constituição apenas estabelece e limita o poder de legislar, mas não obriga o seu exercício e nem esse exercício depende de outra qualquer autorização prévia, a não ser aquela que a constituição já estabeleceu.³⁵⁵

Observa-se nesse contexto o que se poderia chamar de soberania no exercício do poder de legislar, situação que é diversa do que ocorre com o exercício do poder regulamentar, como adiante se verá.³⁵⁶

O poder de legislar, como já referido, é entendido como aquele poder que, por força fundada diretamente na própria Constituição, decorrente de disposições do

³⁵⁴ GUASTINI, Riccardo. **Teoria e dogmatica delle fonti**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998, p. 515-516, referindo à terminologia 'função', 'competência' e 'poder', com propriedade, assim disserta: "In espressioni quali 'funzione legislativa' e 'funzione esecutiva', il termine 'funzione' denota: talvolta, niente più che un'attività, ossia, tecnicamente parlando, una classe di atti; talaltra, la competenza ad esercitare tale attività (a compiere gli atti di quel tipo). In espressioni quali 'potere esecutivo' e 'potere legislativo', il termine 'potere' denota: talvolta, la competenza ad esercitare una certa funzione; talaltra, l'organo o il complesso di organi cui tale competenza è attribuita. La funzione esecutiva si definisce per opposizione alla funzione legislativa. Per 'funzione legislativa' si intende un'attività che *non* costituisce esecuzione di norme preesistenti. Ciò in un duplice senso: da un lato, l'esercizio della funzione legislativa *non* è un'attività dovuta; dall'altro lato, l'esercizio della funzione legislativa *non* è un'attività che richieda previa autorizzazione. Per contro: l'espressione 'funzione esecutiva' è comunemente usata per designare precisamente un'attività che costituisce «esecuzione» – in senso lato – de norme (legislative) preesistenti. (i) In parte – nella misura in cui si riduce a mera esecuzione de leggi, in senso stretto – l'esercizio della funzione esecutiva è un'attività *dovuta* (richiesta dalle leggi). (ii) Nella parte restante, l'esercizio della funzione esecutiva è comunque un'attività *autorizzata*: un atto del potere esecutivo è legittimo solo in quanto sia autorizzato da norme (legislative); ed è illegittimo ogni atto del potere esecutivo che non sia autorizzato da norme (legislative) preesistenti. Ecco dunque che la funzione esecutiva è, per definizione, strutturalmente subordinata a quella legislativa. La funzione esecutiva, così definita, non esclude l'esercizio de poteri normativi: cioè non esclude che all'Esecutivo possa essere attribuito il potere di emanare atti che non siano provvedimenti singolari e concreti, ma abbiano invece contenuto generale e/o astratto. Esclude però: in primo luogo, che l'Esecutivo possa emanare atti normativi senza autorizzazione della legge; in secondo luogo, che gli atti normativi dell'Esecutivo possano derogare alle leggi o, peggio, obrogarle. Ciò è quanto dire che gli atti normativi dell'Esecutivo sono subordinati alla legge sia sotto il profilo *strutturale* (poichè devono essere autorizzati dalla legge), sia sotto il profilo *materiale* (poichè non possono contraddirla)." (Os destaques são todos do original).

³⁵⁵ GUASTINI, Riccardo. **Teoria e dogmatica delle fonti**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998, p. 515, com precisão, acentua esse duplo sentido do exercício da função legislativa: "Ciò in un duplice senso: da un lato, l'esercizio della funzione legislativa *non* è un'attività dovuta; dall'altro lato, l'esercizio della funzione legislativa *non* è un'attività che richieda previa autorizzazione." (Os destaques em itálico são do original).

³⁵⁶ Ver item 2.6 e seus subitens, infra.

poder constituinte originário, tem a aptidão de inovar a ordem jurídica, no sentido de criar, modificar ou extinguir direitos e deveres.

Do ponto de vista das relações jurídicas, a inovação da ordem jurídica é uma realidade bipolar, isto é, a criação de direito para um dos envolvidos representa a criação de uma obrigação para o outro participante da mesma relação jurídica, seja essa relação entre particulares ou entre indivíduos e Estado.

Por isso a inovação da ordem jurídica, tal como aqui dela se cuida, é sempre criação, modificação ou extinção de direitos e deveres sejam esses direitos e deveres dos particulares ou do Estado, seus agentes ou órgãos públicos.

Como aludido anteriormente, nas democracias, e particularmente no Brasil, em que há separação de funções em relação aos Poderes, o poder de legislar é típico do Parlamento, de modo que o Executivo e o Judiciário somente podem inovar a ordem jurídica se houver exceção expressa, constitucionalmente estabelecida, pelo poder constituinte originário, já que eventual modificação na distribuição da competência e no equilíbrio entre os Poderes implica alteração do art. 2º da Constituição Federal, modificação essa que está bloqueada pela cláusula de intangibilidade que impede, nessa matéria, a atuação do poder constituinte derivado, por força do disposto no art. 60, § 4º, inciso III, da Constituição Federal.

Daí a noção de reserva de lei, a que antes já se fez referência, a qual, como acentua CANOTILHO,³⁵⁷ deve atenção às estruturas constitucionais concretas de cada país, sendo diferente a situação "... num esquema constitucional de competências, como o português, em que o Governo também possui poderes legislativos originários, e a problemática da reserva de lei numa ordem constitucional de competências onde o executivo só dispõe de «poderes legislativos» quando autorizado pelo Parlamento...", sendo que o instituto da reserva legal assume "... contornos diversos num sistema influenciado pela ideia de *checks and balances*, como o norte-americano, ou num esquema de divisão de poderes (legislativo, executivo e judicial), como o sistema alemão."

³⁵⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed. Coimbra, Portugal: Almedina, 2003, p. 724.

A lei, em sentido formal e material, é monopólio e obra do Poder Legislativo. Lei formal como referência à fonte, que reside no Parlamento, e lei material para apontar o conteúdo da lei, pois, como acentua HORTA,³⁵⁸

O Poder Legislativo é a sede da lei formal e da lei material. No primeiro caso, para identificar a fonte da Lei no Parlamento e no segundo para indicar o conteúdo da lei, como fazem os ordenamentos constitucionais, a exemplo do brasileiro, que discriminam na Constituição a matéria, vale dizer, o conteúdo da lei.

A despeito de o tema da lei formal e da lei material ser versado em praticamente todas as obras jurídicas que cuidam da matéria, a doutrina, entretanto, não apresenta consenso seja com relação ao conceito de lei formal e de lei material, seja com relação à noção, daí derivada, de reserva de lei, que a doutrina subdivide em reserva de lei formal, reserva de lei material, reserva absoluta de lei, reserva relativa de lei e reserva qualificada de lei.

Ao tratar da distinção entre lei formal e lei material, referindo à concepção tradicional, HESSE³⁵⁹ afirma que “... no sentido formal, legislação é a promulgação de

³⁵⁸ HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 4.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 563.

³⁵⁹ HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Trad. (da 20ª edição alemã) de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 381-382, com base na Lei Fundamental alemã, que não faz a diferenciação entre lei formal e lei material – o que, como dito, vale para a Constituição brasileira, que também não distingue – assim disserta sobre o tema: “Essa doutrina, todavia, não é desenvolvida da Constituição, senão de fora, apresentada a ela. Contra a sua pretensão, ela não contém circunscrição material da função legislativa. “Estabelecimento de normas jurídicas por uma autoridade estatal” é uma definição meramente formal que nada exprime sobre o conteúdo da função, tanto mais que ela não dá explicação clara sobre isto, que são “normas jurídicas”. Se ela, na separação de legislação formal e material, fende uma função uniforme, então esse fendimento não encontra base no Direito Constitucional vigente; ela é incompatível com a ordem democrática da Lei Fundamental.” (Os destaques entre aspas são do original). E nas pp. 384/385 da obra citada o mesmo autor acentua: “Decisão de questões fundamentais sobre a base de legitimação democrática direta, em formação de vontade livre, em publicidade plena, em consideração ótima e compensação ótima das aspirações diferentes pelo parlamento e sob ampla participação do executivo; racionalização e estabilização do decidido, asseguramento da liberdade: nesses elementos da ordem democrática estatal-federal e estatal-jurídica a função, pressuposta pela Lei Fundamental, da legislação obtém seus contornos (comparar, supra, número de margem 276). Como a participação decisiva do parlamento na legislação é indispensável para ela, enquanto a estrutura da lei no Estado social moderno pode variar (por exemplo, leis-medida, leis-plano e leis temporais “gerais” – comparar, supra, número de margem 211), para o conceito de lei só o primeiro característico pode ser constituinte: lei é cada ordem dos corpos legislativos no procedimento legislativo e na forma da lei. Esse conceito, só aparentemente é formal, não se deixa fender. Não existem, segundo a Lei Fundamental, leis somente formais ou somente materiais. A comprovação do plano orçamentário – o exemplo clássico da lei somente formal –, sem dúvida, não cria para os cidadãos ordem jurídica obrigatória. Mas aqui é decidido em legitimidade

ordens pelos corpos legislativos no procedimento da legislação e na forma da lei; no sentido material, legislação é o estabelecimento de normas jurídicas por uma autoridade estatal.” E a seguir acentua que essa doutrina, entretanto, não é desenvolvida na Constituição alemã, mas é apresentada a ela de fora, de modo que a separação dos conceitos, decorrente de uma função uniforme que é a função legislativa, não encontra base na Constituição alemã vigente.

O ensinamento do eminente autor tedesco é válido também para o Brasil em que a Constituição Federal não faz essa mesma distinção entre lei formal e lei material, limitando-se a nominar a maioria dos atos normativos no art. 59.

Na doutrina brasileira, BINENBOJM³⁶⁰, com apoio em SEABRA FAGUNDES, esclarece que lei formal “... é o ato emanado das entidades às quais a Constituição atribua função legislativa. É o ato do Parlamento por excelência no sentido liberal clássico. (...) Já a lei em sentido material é o ato jurídico emanado do Estado com caráter de norma geral abstrata e obrigatória, tendo como finalidade o ordenamento da vida coletiva.”

A mesma situação também se passa com a questão da distinção que é feita entre reserva absoluta de lei e reserva relativa de lei, em que não há um critério claro e eficaz para determinar a distinção, conforme também tem ponderado autorizada doutrina.³⁶¹

democrática, em procedimento democrático e sob a participação ampla do executivo sobre questões mais importantes da coletividade: direção da atividade estatal no ano orçamentário vindouro, em particular, da política econômica, social, de defesa e cultural; são criados fatores racionalizadores e estabilizadores dessa atividade e somente uma consideração abstrata e distante da realidade pode denegar a esse procedimento fundamental significado material. Coisa semelhante vale para os outros casos das leis denominadas somente formais, nomeadamente as leis aprovatórias do art. 59, alínea 2, frase 1, da Lei Fundamental, que devem sancionar e legitimar democraticamente as regulações, delineadas a longo prazo, de tratados importantes. Ao contrário, regulamentos jurídicos e estatutos autônomos são restringidos à regulação de questões não-fundamentais, por isso mesmo, eles não necessitam ser decididos pelo parlamento, senão só admitidos e não existe nem um motivo nem uma autorização para qualificá-los de “leis”.” (Os destaques entre aspas são do original, os sublinhados foram acrescentados).

³⁶⁰ BINENBOJM, Gustavo. **Uma Teoria do Direito Administrativo** – direitos fundamentais, democracia e constitucionalização. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 126, nota de rodapé nº. 234.

³⁶¹ GUASTINI, Riccardo. **Teoria e dogmatica delle fonti**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998, p. 438-439, que assim anota: “Ma, in verità, un criterio limpido e rigoroso per distinguere tra i due tipi de riserva non si dà.” E, a seguir, na nota de rodapé nº. 108, assim se expressa o jurista italiano: “Non per nulla la distinzione tra riserva «assoluta» e «relativa» é applicata dalla stessa Corte costituzionale in modo incostante e con scarso rigore: nel senso che la Corte mostra la tendenza inquietante a

A atribuição de competência legislativa – do poder de inovação da ordem jurídica, portanto – a órgão diverso do legislativo, a que faz referência CANOTILHO na passagem antes citada, representa aquilo que HORTA³⁶² designou como ‘deslocamento parcial da atividade legislativa’, de modo que, nesses casos, não há delegação da atividade legislativa, mas atribuição originária do poder de legislar a órgão diverso do Parlamento, por obra do poder constituinte originário, por meio da Constituição Federal.

Os deslocamentos constitucionais parciais da atividade legislativa³⁶³ são exceções à tradicional e abstrata separação de poderes de cunho doutrinário.

degradare a riserve relative anche certe riserve che in precedenza erano considerate assolute (specialmente, la riserva di cui all'art. 25, II c., cost.).”

³⁶² HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 4.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 563, ferindo o tema do aludido deslocamento da atividade legislativa, identificando aí um fenômeno generalizado nos sistemas jurídicos contemporâneos, com propriedade, assim se expressa sobre a matéria: “Não é o monopólio da lei formal e da lei material que está em causa no mundo contemporâneo. Trata-se do deslocamento parcial da atividade legislativa para outros titulares, aos quais as Constituições contemporâneas permitem, através de técnicas e de procedimentos apropriados, o exercício da competência legislativa, para emanar atos distintos da lei, mas que possuem força e valor de lei. Essas técnicas e procedimentos não são criações do mundo contemporâneo. Lançam raízes no passado e denunciam, pelo menos, a desconfiança na competência do Poder Legislativo para legislar rapidamente ou atender situações de emergência. O deslocamento parcial da atividade legislativa do Parlamento para outros centros de legislação não constitui procedimento raro e restrito a este ou aquele Estado. É fenômeno generalizado, que se disseminou nos sistemas jurídicos contemporâneos e ingressou nas democracias clássicas e nas democracias modernas, nos regimes republicanos e nos regimes monárquicos, nas Constituições presidencialistas e nas Constituições parlamentaristas. Após o cheque inicial, que feriu os preceitos da doutrina constitucional fundada na separação dos poderes e na distribuição orgânica de competências, acenando com a ameaça da ditadura, o procedimento e as técnicas que preconizaram a adoção de novas formas de atividade legislativa, além da lei formal e da lei material, encontraram consagração nos textos constitucionais do Governo representativo.”

³⁶³ Ibid., p. 570. Em outra passagem, o autor assim se pronuncia sobre o tema dos deslocamentos constitucionais do poder de legislar: “No mundo contemporâneo, o monopólio da lei reside no Poder Legislativo. A Lei é o ato do órgão legislativo, nas suas várias denominações de Parlamento, Congresso, Câmaras, Assembleias, conforme a preferência da Constituição, sancionado ou promulgado pelo Poder Executivo. Aí temos a ineliminável lei formal que a matéria da lei acrescenta o conteúdo da lei material. A localização da lei no Poder Legislativo é constante e generalizada nos sistemas jurídicos do mundo contemporâneo. A mudança ocorreu em outro plano, o do deslocamento da atividade legislativa para o Governo, através do Decreto-Lei, da Legislação delegada, dos *provvedimenti provvisori* e das Medidas Provisórias, reduzindo a intensidade do monopólio legislativo, sem a perda da competência exclusiva de elaboração da lei. A atividade legislativa paralela do Poder Executivo, em períodos normais ou em períodos de crises, passou a compartilhar do exercício da atividade legislativa, atingindo a exclusividade da competência legislativa que o Poder Legislativo deteve no esplendor da democracia clássica e do liberalismo político e econômico.” (Os destaques são do original).

No Brasil, esses deslocamentos, quando provindos de disposições constitucionais postas pelo poder constituinte originário, fazem parte da própria configuração da separação de Poderes instituída na Constituição brasileira.

Como já se fez referência, em face da disposição do art. 60, § 4º, III, da CRFB, a separação dos Poderes e, por conseguinte, os deslocamentos da atividade legislativa, não podem ser objeto de emenda constitucional decorrente do poder constituinte derivado, de modo que a modificação na separação e no equilíbrio dos Poderes exige a convocação do poder constituinte originário.³⁶⁴

Em tais circunstâncias, neste estudo, como anteriormente já foi acentuado, são considerados atos com aptidão de inovar a ordem jurídica não só a lei do Parlamento, mas também todas aquelas disposições normativas expedidas por outros órgãos do Estado aos quais a Constituição Federal tenha atribuído o poder de legislar por disposição proveniente do poder constituinte originário.

Portanto, no âmbito deste estudo são consideradas leis formais não só as leis emanadas do Parlamento, mas também as medidas provisórias e outros atos normativos de órgãos estatais com competência constitucional para inovar a ordem jurídica, isto é, órgãos ao qual a Constituição tenha atribuído a competência para o exercício do poder de legislar.

Com isso se objetiva deixar claro que o poder de legislar não se confunde com o poder regulamentar.

Assim, ainda que o Executivo edite um decreto e lhe atribua o nome de 'regulamentar' ou de 'regulamento', se tal decreto estiver fundado no poder de legislar concedido pela Constituição, que atribuiu diretamente a competência ao Governo, esse decreto não é 'regulamentar' e nem é 'regulamento', mas é lei em sentido formal e material, porque será decorrente do exercício do poder de legislar e, portanto, com força de inovação da ordem jurídica, por isso que o poder de legislar não se confunde com o poder regulamentar.

³⁶⁴ No item 3.6 deste estudo analisa-se com mais detalhe a questão da Emenda Constitucional nº 32, de 19/11/2011, que pretendeu alterar a sistemática das medidas provisórias.

Necessário acentuar também que o poder de legislar é indelegável,³⁶⁵ pois se trata de um poder já recebido por delegação do poder constituinte originário e, como diz o vetusto brocardo latino, *delegatus delegare non potest* (não se pode delegar o que se recebeu por delegação).

Como anteriormente já acentuado, a propósito da competência tributária, a competência é sempre indelegável e a sua eventual delegação depende de disposição constitucional expressa decorrente do poder constituinte originário.

Além disso, parece evidente que qualquer delegação afronta a separação de Poderes e funções, especialmente porque a Constituição Federal, quando quis a delegação do poder de legislar o fez claramente, por disposição expressa, decorrente do poder constituinte originário, ao instituir a lei delegada (art. 68) e a possibilidade de delegação aos Estados-membros, por meio de lei complementar de delegação (art. 22, par. único), do poder de legislar, para estes possam editar atos normativos sobre matérias especificadas, de competência da União.

Assim, o poder de legislar somente pode ser delegado se e quando a Constituição Federal permite, mesmo assim nos precisos termos e na extensão em que ela, a Constituição, circunscreve a delegação na resolução do Parlamento e na lei complementar de delegação, sendo que o conteúdo desta última já está limitado pela própria Constituição às matérias contidas no art. 22, já referido.

Assim, no Brasil, a delegação é feita aos Estados por lei complementar de delegação sobre matéria especificada³⁶⁶ ou por meio de resolução do Congresso

³⁶⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed., 2ª reimpr. Coimbra: Edições Almedina, 2003, pp. 546/546, assim leciona sobre a questão da indelegabilidade da competência: "Um dos mais importantes princípios constitucionais a assinalar nesta matéria é o princípio da indisponibilidade de competência ao qual está associado o princípio da tipicidade de competências. Daí que: (1) de acordo com este último, as competências dos órgãos constitucionais sejam, em regra, apenas as expressamente enumeradas na Constituição; (2) de acordo com o primeiro, as competências constitucionalmente fixadas não possam ser transferidas para órgãos diferentes daqueles a quem a Constituição as atribuiu. Estes princípios justificam a proibição da alteração das regras constitucionais de competência dos órgãos de soberania ..."

³⁶⁶ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:
Parágrafo único. Lei complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo.

Nacional para que o Executivo edite a lei delegada,³⁶⁷ sendo que, neste caso, o Congresso especificará o conteúdo da delegação e os termos de seu exercício.

Nesse específico aspecto, em situação semelhante pode ser lembrada a Constituição da Itália, em que a delegação pode ser feita por lei e deve determinar os princípios e critérios e ser unicamente por tempo limitado e para fins definidos.³⁶⁸

Outro exemplo que pode ser lembrado é o da Constituição alemã que permite a delegação por lei, e não por resolução, como tarefa do legislador ordinário, através da chamada habilitação, mas na forma de regulamento, devendo a lei desde logo fixar o conteúdo, a finalidade e o alcance da habilitação legislativa, e o regulamento respectivo deve mencionar a base jurídica habilitadora.³⁶⁹

Como se vê, a eventual delegação legislativa depende de cada sistema constitucional concretamente considerado. No Brasil, a delegação é somente por lei delegada ou por lei complementar de delegação, como se viu. Portanto, no sistema brasileiro, diversamente do que ocorre na Itália e na Alemanha, a delegação não pode ser feita por lei ordinária de maneira geral ainda que esta especifique conteúdo, finalidade, critérios e prazo, mas só pode ser por lei delegada e por lei complementar de delegação.

³⁶⁷ Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

§ 1º Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre:

I - organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;

II - nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;

III - planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

§ 2º A delegação ao Presidente da República terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício.

§ 3º Se a resolução determinar a apreciação do projeto pelo Congresso Nacional, este a fará em votação única, vedada qualquer emenda.”

³⁶⁸ O art. 76 da Constituição Italiana assim dispõe sobre o tema da delegação:

“Art. 76. L'esercizio della funzione legislativa non può essere delegato al Governo se non con determinazione di principi e criteri direttivi e soltanto per tempo limitato e per oggetti definiti.”

³⁶⁹ O art. 80, alínea 1, da Lei Fundamental alemã está assim redigido, na versão castelhana constante da obra BENDA, Ernest; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang. **Manual de Derecho Constitucional**. 2.ed. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 885: “Art. 80. 1) El Gobierno federal, un ministro federal o los gobiernos de los *Länder* pueden ser habilitados mediante ley para aprobar reglamentos. A tal fin la ley deberá precisar contenido, finalidad y alcance de la habilitación legislativa. En la correspondiente norma reglamentaria se hará referencia a la base jurídica habilitadora. Cuando la ley prevea que una habilitación originaria puede a su vez ser delegada, será preciso un reglamento para poder delegar la habilitación originaria.”

Observe-se, por fim, que a atribuição constitucional de competência para exercer o poder de legislar a outros órgãos do Estado, que não o Parlamento, não é delegação, mas deslocamento constitucional parcial da atividade legislativa, como anteriormente foi acentuado.

3.6 PODER DE LEGISLAR NO BRASIL

Como acentuado anteriormente, o Brasil, segundo expressamente disposto no art. 1º da Constituição Federal, é uma República Federativa que se constitui em Estado Democrático de Direito, em que todo o poder emana do povo, que exerce tal poder por meio de representantes eleitos ou então diretamente (CRFB, art. 1º, par. único), situação que se conecta francamente com o disposto no art. 14 da Constituição Federal, que consagra o princípio da soberania popular, exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, prevendo ainda o plebiscito, o referendo e a iniciativa popular.

Em tal contexto, o Executivo representa a maioria, mas o Legislativo representa também as minorias, constituindo-se no órgão de formação da vontade política e onde a soberania popular está representada.

Além disso, o Brasil adota a tripartição de Poderes, por isso que são independentes e harmônicos entre si o Executivo, o Legislativo e o Judiciário (CRFB, art. 2º). Tal configuração normativo-constitucional leva, em decorrência, à separação de funções ou de competências.

No art. 5º a Constituição Federal estabelece que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, instituindo, a seguir, nos incisos do mesmo artigo, um catálogo não exaustivo dos direitos e garantias individuais.

No inciso II do art. 5º, em consonância com o *caput* do mesmo dispositivo, a Constituição preceitua que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma

coisa senão em virtude de lei consagrando o direito geral de liberdade a que antes se fez referência.

E no que respeita especificamente à instituição de exigências tributárias, o art. 150, inciso I, reza que, sem prejuízo de outras garantias, é proibido exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Resta claro que as disposições da Constituição Federal consagram a República, o Estado Democrático de Direito – de que decorre o princípio democrático –, a separação e o equilíbrio dos Poderes, com a correspondente separação de funções, a soberania popular, o direito geral de liberdade e a reserva legal constitucional de direitos fundamentais, que se manifesta no princípio da legalidade. Em tais circunstâncias, é imperativo concluir que, num tal sistema, o monopólio da função legislativa é do Parlamento, pois ele é o órgão que representa a soberania popular, no qual é formada a vontade política e onde as minorias estão representadas.

Disso resulta que a regra geral, no Brasil, é que a lei formal do Parlamento é o veículo próprio e típico de inovação da ordem jurídica, porque o Legislativo é o detentor do poder de legislar por força fundada diretamente na própria Constituição.

Entretanto, como já referido, a Constituição Federal estabeleceu, por disposições do poder constituinte originário, deslocamentos parciais da atividade legislativa para outros órgãos do Estado, diversos do Poder Legislativo. Esses deslocamentos integram a configuração original³⁷⁰ da separação de Poderes na situação concreta do sistema brasileiro.

Além disso, esses deslocamentos legislativos parciais receberam ora uma configuração mais larga, ora uma configuração mais estreita, seja no que respeita ao conteúdo, seja no que respeita aos fins ou, seja, ainda, no que respeita as condições em que o poder de legislar pode ser exercido. Portanto, trata-se de uma competência que se expressa numa função.

Os objetivos do presente estudo não permitem que aqui se proceda à análise de todos os deslocamentos legislativos estabelecidos na Constituição brasileira.

³⁷⁰ Com a expressão 'configuração original' quer-se referir à situação vigente na Constituição brasileira antes das emendas constitucionais decorrentes do poder constituinte derivado, como a Emenda Constitucional nº 32/2001, que alterou a sistemática das medidas provisórias.

Assim, antes de adentrar no exame de alguns dos deslocamentos legislativos que têm pertinência com objeto deste estudo, é necessário reiterar que, sendo os deslocamentos decorrentes de disposições provenientes do poder constituinte originário, eles constituem, ou fazem parte, como anteriormente já aludido, da própria configuração normativo-constitucional da tripartição de Poderes e funções, que, a partir do art. 2º, desenvolve-se ao longo de outras disposições da Constituição Federal, razão pela qual, como também anteriormente já se fez referência, tais deslocamentos não são passíveis de serem operados ou alterados por emenda constitucional proveniente do poder constituinte derivado.

Por outras palavras, diante da concreta situação da Constituição brasileira, a separação e o equilíbrio dos Poderes devem ser vistos já com os deslocamentos legislativos decorrentes do poder constituinte originário, situação que não pode ser alterada por obra do poder constituinte derivado.

Portanto, no sistema brasileiro, a emenda constitucional, como veículo próprio do exercício do poder constituinte derivado, encontra seus limites nas cláusulas de intangibilidade, sob cuja proteção encontra-se a tripartição de Poderes, como anteriormente aludido.

A Constituição Federal, em seu art. 2º, adotou a tripartição de Poderes e, além disso, nos arts. 5º, inciso II, e 150, inciso I, estabeleceu, como direito e garantia individual, a reserva legal constitucional dos direitos fundamentais, traduzida no princípio da legalidade, sendo que, no último dispositivo citado, a legalidade diz respeito especificamente à matéria tributária.

E no art. 60, § 4º, incisos III e IV, a Constituição Federal veda a deliberação sobre proposta de emenda constitucional tendente a abolir a separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais.

Ora, remanesce claro, pela leitura dos dispositivos constitucionais, que basta que a proposta de emenda seja 'tendente' a abolir a separação de Poderes e os direitos e garantias individuais, para que ela sequer possa ultrapassar a fase das Comissões do Legislativo, devendo ser bloqueada antes mesmo de chegar ao Plenário do Parlamento, já que é vedada a própria 'deliberação' sobre tal tipo de proposta.

Em tal contexto, a Emenda Constitucional nº. 32, de 19/11/2001, por exemplo, afronta os dispositivos constitucionais mencionados (art. 60, § 4º, III e IV, da CRFB), pois alterou o art. 48, incisos X e XI, e o art. 88, ambos da CRFB, retirando ou reduzindo a competência do Congresso Nacional, e modificando o art. 84, inciso VI, da CRFB, ampliando os poderes do Executivo e deslocando, em favor deste último, atividade legislativa típica do Parlamento, a qual fora a este atribuída pelo poder constituinte originário, segundo a redação original da Constituição Federal.³⁷¹

³⁷¹ Compare-se a redação original proveniente do poder constituinte originário com a redação dada pela Emenda decorrente do poder constituinte derivado:

“Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre:

(...)

Redação original:

X - criação, transformação e extinção de cargos, empregos e funções públicas;

Redação da EC 32/2001:

X - criação, transformação e extinção de cargos, empregos e funções públicas, observado o que estabelece o art. 84, VI, "b";

Redação original:

XI - criação, estruturação e atribuições dos Ministérios e órgãos da administração pública;

Redação da EC 32/2001:

XI - criação e extinção de Ministérios e órgãos da administração pública;”

“Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

(...)

Redação original:

VI - dispor sobre a organização e o funcionamento da administração federal, na forma da lei;

Redação da EC 32/2001:

VI - dispor, mediante decreto, sobre:

a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos;

b) extinção de funções ou cargos públicos, quando vagos;”

“Art. 88. A lei disporá sobre a criação, estruturação e atribuições dos Ministérios.” (Redação original).

“Art. 88. A lei disporá sobre a criação e extinção de Ministérios e órgãos da administração pública.” (Redação da EC 32/2001).

A questão da alteração dos dispositivos constitucionais mencionados já foi levantada por BINENBOJM,³⁷² apenas com a diferença, em relação à orientação sustentada neste estudo, de que o referido autor trata do assunto como se fora um problema tão somente de poder regulamentar e não uma questão de deslocamento parcial da atividade legislativa, razão pela qual ele propõe que a interpretação do art. 84, inciso VI, alínea 'a', da CRFB seja feita conforme com as cláusulas pétreas – posição da qual não se compartilha neste estudo pelos motivos já expostos – porque, segundo o autor referido, esse dispositivo

(...) comporta, confortavelmente, uma interpretação no sentido de haver instituído, apenas, uma hipótese de *admissibilidade expressa do regulamento autônomo* – e não uma verdadeira *reserva de poder regulamentar* – tal deve ser o entendimento a prevalecer.

Entretanto, o caso aí, não é de atribuição de poder regulamentar, mas de deslocamento constitucional parcial da atividade legislativa – embora de maneira inconstitucional, porque decorrente do poder constituinte derivado – e, portanto, de atribuição do poder de legislar por força fundada diretamente na própria Constituição, por isso que, não fosse a inconstitucionalidade da alteração, os decretos editados com base nesse dispositivo constitucional teriam a aptidão de inovar originariamente a ordem jurídica, no sentido de criar, modificar ou extinguir direitos e deveres, competência de ampla magnitude que não se confunde com o simples exercício do poder de regulamentar.

A diferença entre a orientação que aqui se adota, de que a Emenda Constitucional nº 32/2001 efetivou deslocamento do poder de legislar, e aquela sustentada por BINENBOJM, de que se trata de hipótese de admissibilidade expressa de regulamento autônomo, requer explicitação mais detalhada para melhor entendimento.

Como se observa pela redação original dos dispositivos constitucionais referidos, é competência do Congresso Nacional a criação, transformação e extinção de cargos, empregos e funções públicas (art. 48, X, da CRFB), sendo que, pela redação da Emenda nº 32, embora tenha permanecido essa competência, determinou-se que se observasse o art. 84, inciso VI, letra 'b', da Constituição, o qual, por obra da Emenda,

³⁷² BINENBOJM, Gustavo. **Uma Teoria do Direito Administrativo** – direitos fundamentais, democracia e constitucionalização. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 166/171.

deu competência ao Presidente da República para, mediante simples decreto, extinguir funções e cargos públicos vagos, competência que antes se cingia apenas à organização e funcionamento da administração federal na forma da lei. Assim, embora tenha permanecido a competência do Congresso para a extinção de cargos, empregos e funções públicas, não mais permaneceu tal competência para a questão das funções e cargos públicos vagos, pois foi ampliada a competência do Presidente da República permitindo-se a extinção de cargos vagos por decreto, independentemente de lei do Congresso, o que na prática representa a redução da competência do Congresso.³⁷³

Além disso, antes da Emenda competia ao Congresso dispor sobre a criação, estruturação e atribuições dos Ministérios e órgãos da administração pública (arts. 48, XI, e 88, ambos da CRFB). Após a Emenda o Congresso não pode mais dispor sobre as atribuições dos Ministérios e órgãos da administração, tendo sido reduzida a sua competência.

As alterações constitucionais, portanto, não se restringem, como pretende BINENBOJM, a uma hipótese de admissibilidade de regulamento autônomo,³⁷⁴ mas de alteração na configuração da separação e independência de Poderes que foi instituída pelo poder constituinte originário, pois se retirou competências do Legislativo, passando-as para o Executivo (Presidente da República).

E, nesse caso, admitindo-se que essa alteração pode ser efetivada, então não há limites ao poder constituinte derivado, na medida em que está se permitindo uma reconfiguração da separação de Poderes.

Nem se diga que tais alterações poderiam ser controladas pela razoabilidade e pela proporcionalidade. É que, tratando-se de uma vedação

³⁷³ Ainda que se possa sustentar que os dispositivos referidos dão lugar a uma regra de sobreinclusão, para usar a terminologia de SCHAUER, de modo que estaria incluída na hipótese da norma de competência do Congresso sobre extinção de cargos também a extinção de cargos vagos, o fato é que, tendo essa competência sido atribuída pela Emenda ao Presidente da República para proceder por simples decreto, resulta óbvio que ele não remeterá mais ao Congresso projetos para extinguir funções ou cargos públicos quando vagos. Cfe. SCHAUER, Frederick. **Las Reglas en Juego**. Trad. de Claudina Orunesu e Jorge L. Rodríguez. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2004, p. 89-92.

³⁷⁴ Adiante, no item 4 e seus subitens 4.1 a 4.3, ver-se-á que, embora seja possível a edição de regulamentos autônomos ou independentes, isso só é viável porque a fonte do poder regulamentar é a Constituição Federal e não propriamente a lei, mas isso não quer dizer que tal regulamento possa inovar originariamente a ordem jurídica, sendo que o Executivo não pode confundir o poder de legislar deslocado com base no qual pode emitir medidas provisórias com o exercício do simples poder regulamentar.

constitucional não têm aplicabilidade os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade, descabendo ponderações e mitigações da proibição constitucional.

Além disso, não se trata mesmo de reserva do poder regulamentar, também referida por BINENBOJM, pois tal reserva inexistente, na medida em que, se a Constituição atribuiu o poder de normatizar por decreto situações de inovação primária da ordem jurídica – o que só pode ser feito pelo poder constituinte originário – não se trata de reserva do poder regulamentar e nem de exercício do poder regulamentar, mas de exercício do poder de legislar, à semelhança dos casos previstos no art. 153, § 1º, da CRFB, por exemplo.

Ademais, é de se observar que o parágrafo único do art. 84 permaneceu com sua redação original, a qual permitia e permite a delegação, aos Ministros de Estado, da competência do Presidente para dispor sobre a organização e o funcionamento da administração federal, na forma da lei, de acordo com a redação original do inciso VI do art. 84 da CRFB. Agora, com a nova redação, a alínea ‘b’ do inciso VI do art. 84, sem que se tenha alterado o parágrafo único do mesmo artigo, havendo delegação do Presidente, está permitido aos Ministros extinguirem funções e cargos vagos, certamente não por decreto, que seria ato do Presidente, mas por algum tipo de ato normativo subalterno de competência dos Ministros.

Desimporta que a Constituição, nesse caso da alteração do art. 84, inciso VI, tenha determinado que o Presidente da República dispusesse sobre aquelas matérias por ‘decreto’, não denominando, pois, o ato normativo, de medida provisória, de lei delegada, etc. É certo que o legislador do poder constituinte derivado não contribuiu em nada nem para a clareza e nem para a preservação da técnica legislativa e dos conceitos jurídicos.

Entretanto, resta evidente que eventual ‘decreto’, emitido com fundamento na disposição constitucional referida, representa exercício do poder de legislar – tanto que se trata de competências ‘inconstitucionalmente’ retiradas do Legislativo – como inovação da ordem jurídica.

Logo, o que se tem nessa situação é mais uma hipótese de deslocamento parcial – inconstitucional – do poder de legislar, já que tal situação não se trata jamais de hipótese de exercício do poder regulamentar.

Além disso, não se pode negar que, ainda que inconstitucional, na pior das hipóteses, essa alteração constitucional confirma a regra de que o deslocamento legislativo para órgão diverso do Legislativo depende de disposições constitucionais, jamais podendo decorrer de legislação infraconstitucional, como, por exemplo, as delegações simplesmente legais tão comuns no Direito brasileiro.³⁷⁵

Comentando essa alteração procedida pela Emenda nº 32, CARRAZZA qualifica-a como deplorável, porque abriu caminho para que o Presidente da República, com poucas restrições, possa expedir decretos autônomos no que respeita à organização e funcionamento da Administração Federal, sustentando que o permissivo amesquinha o princípio da legalidade e viola a cláusula pétrea da separação dos Poderes prevista no art. 60, § 4º, inciso III, da CRFB.³⁷⁶

DI PIETRO vê na alteração referida, com relação à alínea ‘a’ do art. 84 da CRFB, um restabelecimento muito limitado do regulamento autônomo no Direito brasileiro e, com relação à alínea ‘b’ do mesmo dispositivo, a autora referida entende que não se trata de poder regulamentar, mas de ato de efeitos concretos.³⁷⁷ É evidente que extinguir ou criar cargos não é ato de efeitos concretos, e o que ocorreu, como já referido, foi deslocamento inconstitucional do poder de legislar em ambas as hipóteses.

MELLO vê nessa alteração, com relação à alínea ‘a’ mera competência para arranjo intestino e, na da alínea ‘b’, entende que estaria contemplado um caso de permissão de o Executivo expedir decreto contra uma lei, no caso a que criou os cargos.³⁷⁸

³⁷⁵ Um exemplo de delegação legislativa é o art. 16 da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, publicado no DOU de 20/01/1999, o qual tem a seguinte redação:

“Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.”

³⁷⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 363-364.

³⁷⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 25.ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 93. É de se ressaltar que na mesma obra, na p. 92, a autora entende que regulamento autônomo ou independente é aquele que inova a ordem jurídica. Neste estudo sustenta-se que não pode haver regulamento autônomo, mas apenas regulamento dependente para fiel execução de lei formal, sendo ainda vedada ao regulamento a inovação primária da ordem jurídica.

³⁷⁸ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 338-339.

Por outro lado, autores como MAFFINI³⁷⁹ entendem que a hipótese da letra 'a' do inciso VI do art. 84 da CRFB, na redação da Emenda Constitucional nº. 32, de 19/11/2001, seria um caso de exceção ao princípio de que somente a lei formal pode inovar a ordem jurídica, já que nesse caso o Presidente da República tem a possibilidade de editar decretos normativos sem necessidade de lei formal.

Na verdade, nessa hipótese, a questão é apenas terminológica: não percebeu aquele eminente jurista – e poderia tê-lo feito por sobrados méritos e inteligência – que nesse caso não se trata de mero exercício do poder regulamentar, mas de deslocamento parcial do poder de legislar por disposição constitucional.

Assim, na hipótese da alteração dos arts. 48, incisos X e XI, 84, inciso VI, e 88, todos da CRFB, trata-se de deslocamento parcial do poder de legislar, e não de competência para o exercício do poder regulamentar, por isso aqui se sustenta que a alteração não poderia ter sido feita por emenda decorrente do poder constituinte derivado, como aconteceu.

Entretanto, como já referido, a Constituição Federal apresenta outros deslocamentos parciais da atividade legislativa, que não padecem de inconstitucionalidade, pois são decorrentes de disposições postas pelo poder constituinte originário – nesses casos, deslocou quem tinha o poder de fazê-lo –, sendo o mais saliente deles o caso das medidas provisórias previstas nos arts. 62 e 84, inciso XXVI, ambos da CRFB,³⁸⁰ que atribuem ao Executivo, nos casos de relevância e urgência, o poder de legislar inovando a ordem jurídica em lugar do Parlamento.

³⁷⁹ MAFFINI, Rafael. **Direito Administrativo**. 1.ed., 2ª tir. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, p. 93.

³⁸⁰ Os dispositivos constitucionais estão assim redigidos:

“Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

I - relativa a:

a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral;
 b) direito penal, processual penal e processual civil;
 c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;
 d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º.

II - que vise a detenção ou sequestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro;

III - reservada a lei complementar;

IV - já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.

Ainda na questão das medidas provisórias, na parte em que a Emenda Constitucional nº. 32, de 19/11/2001 eventualmente restringiu os poderes do Executivo para além das limitações que eram decorrentes do poder constituinte originário, tal Emenda também incorreu em inconstitucionalidade, à semelhança do que aconteceu no caso dos arts. 48, incisos X e XI, 84, inciso VI, e 88, da CRFB.

Não cabe aqui fazer a análise das proibições de medidas provisórias estabelecidas pela Emenda nº 32, mas não se pode deixar de afirmar, em linha de raciocínio e argumento abstratos, coerentes com o que se vem sustentando, que, se não era vedado ao Executivo editar medidas provisórias sobre determinadas matérias, o certo é que a Emenda do poder constituinte derivado não poderia impor a vedação, do mesmo modo que, se em algum ponto era vedada a emissão de medida provisória, a Emenda também não poderia autorizar a sua edição.

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

§ 4º O prazo a que se refere o § 3º contar-se-á da publicação da medida provisória, suspendendo-se durante os períodos de recesso do Congresso Nacional.

§ 5º A deliberação de cada uma das Casas do Congresso Nacional sobre o mérito das medidas provisórias dependerá de juízo prévio sobre o atendimento de seus pressupostos constitucionais.

§ 6º Se a medida provisória não for apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subsequentemente, em cada uma das Casas do Congresso Nacional, ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando.

§ 7º Prorrogar-se-á uma única vez por igual período a vigência de medida provisória que, no prazo de sessenta dias, contado de sua publicação, não tiver a sua votação encerrada nas duas Casas do Congresso Nacional.

§ 8º As medidas provisórias terão sua votação iniciada na Câmara dos Deputados.

§ 9º Caberá à comissão mista de Deputados e Senadores examinar as medidas provisórias e sobre elas emitir parecer, antes de serem apreciadas, em sessão separada, pelo plenário de cada uma das Casas do Congresso Nacional.

§ 10. É vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo.

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas.

§ 12. Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto.”

“Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

(...)

XXVI - editar medidas provisórias com força de lei, nos termos do art. 62;”

Em outro dispositivo, o art. 153, § 1º,³⁸¹ a Constituição Federal também estabeleceu deslocamento parcial da atividade legislativa, em amplitude mais estreita do que aquela das medidas provisórias, quando autoriza, ao Executivo, o exercício do poder de legislar dentro dos limites e condições estabelecidos em lei do Parlamento, para alterar as alíquotas do Imposto de Importação (II), do Imposto de Exportação (IE), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

Nesse dispositivo constitucional trata-se de mais um caso em que o exercício do poder de legislar, nos limites em que foi deslocado, pode ser feito por meio de decreto, embora não se trate de exercício do poder regulamentar.

E essa hipótese bem demonstra a inovação da ordem jurídica, mesmo por diploma normativo com o nome de ‘decreto’, e revela com clareza a diferença entre poder de legislar e poder regulamentar, independentemente do nome do veículo normativo utilizado pelo órgão estatal.

E isto porque, mesmo que as alíquotas intermediárias dos tributos referidos tenham sido inicialmente fixadas por lei formal do Parlamento, em obediência à letra do dispositivo constitucional aludido, o fato é que entre as alíquotas mínimas e as máximas – fixadas como dito na lei do Parlamento – o decreto do Executivo poderá modificar tais alíquotas intermediárias que foram fixadas pela lei, para mais ou para menos, apresentando-se, portanto, em tais circunstâncias, casos em que o decreto do Executivo revogará, por exemplo, eventual lei formal do Parlamento que tenha fixado alíquotas intermediárias, pois a lei, nessa hipótese, somente fixa os limites das alíquotas, pois do contrário a competência dada ao Executivo seria inócua e desnecessária.

³⁸¹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

(...)

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

(...)

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Tal situação demonstra sem sobra de dúvida que, em tais decretos, não se trata de exercício do poder regulamentar, mas de exercício do poder de legislar, inovando a ordem jurídica.

De igual modo pode ainda ser destacado, como deslocamento parcial do poder de legislar, a disposição que trata do estado de defesa (CRFB, art. 136), em que o Presidente da República inova a ordem jurídica por simples decreto, sem que isso implique exercício do poder regulamentar, precisamente porque se trata também de uma hipótese constitucional de deslocamento da atividade legislativa que diz com o poder de legislar inovando a ordem jurídica.

Observe-se que no estado de sítio, o qual o Presidente decreta após a autorização do Congresso (CRFB, art. 137), o Executivo, dentre outras medidas que pode tomar contra a pessoa, pode também legislar por decreto, criando tributos nos casos de comoção grave de repercussão nacional ou de ocorrência de fatos que comprovem a ineficácia de medida tomada durante o estado de defesa (CRFB, art. 139, inciso VII).

Corroborando essas disposições constitucionais, também podem ser lembradas, em consonância com as disposições dos arts. 136 a 139 da CRFB,³⁸² as

³⁸² As disposições constitucionais mencionadas estão assim redigidas:

“Art. 136. O Presidente da República pode, ouvidos o Conselho da República e o Conselho de Defesa Nacional, decretar estado de defesa para preservar ou prontamente restabelecer, em locais restritos e determinados, a ordem pública ou a paz social ameaçadas por grave e iminente instabilidade institucional ou atingidas por calamidades de grandes proporções na natureza.

§ 1º O decreto que instituir o estado de defesa determinará o tempo de sua duração, especificará as áreas a serem abrangidas e indicará, nos termos e limites da lei, as medidas coercitivas a vigorarem, dentre as seguintes:

I - restrições aos direitos de:

- a) reunião, ainda que exercida no seio das associações;
- b) sigilo de correspondência;
- c) sigilo de comunicação telegráfica e telefônica;

II - ocupação e uso temporário de bens e serviços públicos, na hipótese de calamidade pública, respondendo a União pelos danos e custos decorrentes.

§ 2º O tempo de duração do estado de defesa não será superior a trinta dias, podendo ser prorrogado uma vez, por igual período, se persistirem as razões que justificaram a sua decretação.

§ 3º Na vigência do estado de defesa:

I - a prisão por crime contra o Estado, determinada pelo executor da medida, será por este comunicada imediatamente ao juiz competente, que a relaxará, se não for legal, facultado ao preso requerer exame de corpo de delito à autoridade policial;

II - a comunicação será acompanhada de declaração, pela autoridade, do estado físico e mental do detido no momento de sua autuação;

III - a prisão ou detenção de qualquer pessoa não poderá ser superior a dez dias, salvo quando autorizada pelo Poder Judiciário;

disposições do inciso IX do art. 84 da CRFB,³⁸³ que reafirmam a atribuição, ao Executivo, do poder de legislar originariamente decretando o estado de defesa e o estado de sítio.

E certamente nessas hipóteses do estado de sítio e do estado de defesa, que decorrem do poder constituinte originário, também não seria defensável a modificação constitucional por emenda constitucional do poder constituinte derivado.

IV - é vedada a incomunicabilidade do preso.

§ 4º Decretado o estado de defesa ou sua prorrogação, o Presidente da República, dentro de vinte e quatro horas, submeterá o ato com a respectiva justificação ao Congresso Nacional, que decidirá por maioria absoluta.

§ 5º Se o Congresso Nacional estiver em recesso, será convocado, extraordinariamente, no prazo de cinco dias.

§ 6º O Congresso Nacional apreciará o decreto dentro de dez dias contados de seu recebimento, devendo continuar funcionando enquanto vigorar o estado de defesa.

§ 7º Rejeitado o decreto, cessa imediatamente o estado de defesa.

Art. 137. O Presidente da República pode, ouvidos o Conselho da República e o Conselho de Defesa Nacional, solicitar ao Congresso Nacional autorização para decretar o estado de sítio nos casos de:

I - comoção grave de repercussão nacional ou ocorrência de fatos que comprovem a ineficácia de medida tomada durante o estado de defesa;

II - declaração de estado de guerra ou resposta a agressão armada estrangeira.

Parágrafo único. O Presidente da República, ao solicitar autorização para decretar o estado de sítio ou sua prorrogação, relatará os motivos determinantes do pedido, devendo o Congresso Nacional decidir por maioria absoluta.

Art. 138. O decreto do estado de sítio indicará sua duração, as normas necessárias a sua execução e as garantias constitucionais que ficarão suspensas, e, depois de publicado, o Presidente da República designará o executor das medidas específicas e as áreas abrangidas.

§ 1º O estado de sítio, no caso do art. 137, I, não poderá ser decretado por mais de trinta dias, nem prorrogado, de cada vez, por prazo superior; no do inciso II, poderá ser decretado por todo o tempo que perdurar a guerra ou a agressão armada estrangeira.

§ 2º Solicitada autorização para decretar o estado de sítio durante o recesso parlamentar, o Presidente do Senado Federal, de imediato, convocará extraordinariamente o Congresso Nacional para se reunir dentro de cinco dias, a fim de apreciar o ato.

§ 3º O Congresso Nacional permanecerá em funcionamento até o término das medidas coercitivas.

Art. 139. Na vigência do estado de sítio decretado com fundamento no art. 137, I, só poderão ser tomadas contra as pessoas as seguintes medidas:

I - obrigação de permanência em localidade determinada;

II - detenção em edifício não destinado a acusados ou condenados por crimes comuns;

III - restrições relativas à inviolabilidade da correspondência, ao sigilo das comunicações, à prestação de informações e à liberdade de imprensa, radiodifusão e televisão, na forma da lei;

IV - suspensão da liberdade de reunião;

V - busca e apreensão em domicílio;

VI - intervenção nas empresas de serviços públicos;

VII - requisição de bens.

Parágrafo único. Não se inclui nas restrições do inciso III a difusão de pronunciamentos de parlamentares efetuados em suas Casas Legislativas, desde que liberada pela respectiva Mesa."

³⁸³ Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

(...)

IX - decretar o estado de defesa e o estado de sítio;

Merece ainda referência o poder de legislar deslocado para o Executivo, nos incisos X e XII do art. 84 da CRFB,³⁸⁴ possibilitando a decretação de intervenção federal e a concessão de indulto e comutação penas.

Poder-se-ia objetar que tais atribuições de competência seriam leis apenas formalmente, porque se constituiriam mais em atos administrativos concretos e menos em atos normativos abstratos.

Ora, não é porque uma lei do Parlamento trata de um caso concreto que ela deixa de ser exercício do poder de legislar.³⁸⁵ É que, se o poder de legislar, mesmo no caso concreto, foi deslocado para o Executivo, tal poder não deixa de ser exercício da atividade de legislar para se tornar prática de ato administrativo ou mero exercício do poder regulamentar.

Por fim, nesta apreciação parcial e sem qualquer pretensão de exaustividade, sobre os deslocamentos constitucionais parciais do poder de legislar, é importante lembrar a competência dos Tribunais para a elaboração de seus regimentos internos, circunstância que não se configura como deslocamento constitucional parcial do poder de legislar. E isto, no mínimo, por três fundamentos.

O primeiro é de que a Constituição Federal dispõe que devem ser observadas as normas de processo e as garantias processuais das partes (CRFB, art. 96, I, 'a'),³⁸⁶ disposições essas também aplicáveis aos Tribunais de Contas, a teor dos arts. 73³⁸⁷ e 75,³⁸⁸ ambos da Constituição Federal.

³⁸⁴ Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

(...)

X - decretar e executar a intervenção federal;

(...)

XII - conceder indulto e comutar penas, com audiência, se necessário, dos órgãos instituídos em lei;

³⁸⁵ HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Trad. (da 20ª edição alemã) de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 381-382 e 384-385.

³⁸⁶ Art. 96. Compete privativamente:

I - aos tribunais:

a) eleger seus órgãos diretivos e elaborar seus regimentos internos, com observância das normas de processo e das garantias processuais das partes, dispondo sobre a competência e o funcionamento dos respectivos órgãos jurisdicionais e administrativos;

³⁸⁷ Art. 73. O Tribunal de Contas da União, integrado por nove Ministros, tem sede no Distrito Federal, quadro próprio de pessoal e jurisdição em todo o território nacional, exercendo, no que couber, as atribuições previstas no art. 96.

Observe-se que a competência aí atribuída limita-se à lei, isto é, no sentido de que devem ser respeitadas as disposições legais processuais e as garantias processuais das partes, o que evidentemente veda a possibilidade de inovação da ordem jurídica por via regimental.

Além disso, questões como a criação de órgãos judiciais e de cargos judiciais, entre outros temas, a teor do disposto no art. 96, inciso I, alínea 'd', e inciso II, alíneas 'a' a 'd', da Constituição Federal, apontam para a inexistência de um poder de inovar a ordem jurídica por disposição regimental. É que, a despeito de a atividade regimental ter escora direta e imediata na Constituição, ela está limitada às disposições da lei formal, normalmente editada pelo Parlamento ou até mesmo pelo Executivo por via de medida provisória, sendo que esta última hipótese é uma das vedações que foi imposta pela já referida Emenda nº. 32/2001.

O segundo fundamento, no sentido de que a atividade regimental não é deslocamento do poder de legislar, é o de que, precisamente em razão da separação de Poderes, o deslocamento do poder de legislar somente pode ser feito por disposição constitucional expressa, sendo que a interpretação sistêmica e a unidade da Constituição apontam sempre no sentido de que deve ser prestigiada a atividade do Parlamento e, sendo o deslocamento exceção, como tal deve sempre ser interpretado.

O terceiro fundamento é de a intervenção na esfera privada dos indivíduos ou no seu direito geral de liberdade é sempre intervenção em direitos fundamentais, atividade reservada constitucionalmente à lei formal do Parlamento ou de órgão ao qual claramente a Constituição atribuiu o poder de legislar.

A função regimental dos Tribunais, portanto, não pode inovar a ordem jurídica e não se constitui, portanto, em deslocamento constitucional parcial do poder de legislar.

Logo, a competência regimental dos Tribunais só pode ser caracterizada como exercício do poder regulamentar.

³⁸⁸ Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.
Parágrafo único. As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros.

Assim, diante do exposto, pode-se concluir que os deslocamentos constitucionais parciais da atividade legislativa configuram exercício do poder de legislar por órgãos estatais diferentes do Poder Legislativo e não se confundem nem com delegação do poder de legislar e nem com exercício do poder regulamentar.

Para maior clareza apresenta-se a seguir um quadro comparativo não exaustivo do deslocamento parcial do poder de legislar e do poder regulamentar:

Figura 3: Quadro Comparativo Não-exaustivo do Deslocamento do Poder de Legislar, da Delegação Legislativa e do Poder Regulamentar

	Dispositivo Constitucional	Matéria	Órgão Receptor ou Delegado
Deslocamento do Poder de Legislar	Art. 62 e art. 84, XXVI	Todas, exceto as do § 1º do art. 62	Poder Executivo
	Arts. 48, X e XI, e 84, VI, 'b'	Extinção de funções e cargos vagos e atribuições dos Ministérios	Poder Executivo
	Art. 84, par. único	Delegação da extinção de funções e cargos vagos	Ministros de Estado do Poder Executivo
	Art. 136	Estado de Defesa – restrição do direito de reunião e do sigilo da correspondência e comunicações	Poder Executivo
	Arts. 84, IX, 137, I e 149, VII	Estado de sítio decretado com base em comoção grave nacional ou ineficácia de medida do estado de defesa – podem ser requisitados bens	Poder Executivo
	Arts. 84, X e XII	Decretação de intervenção federal e de indulto e comutação de pena	Poder Executivo
	Art. 25 do ADCT	Revogados todos os dispositivos que deslocavam o poder de legislar do Congresso Nacional, salvo prorrogação por lei	Órgãos do Poder Executivo
Delegação Legislativa	Art. 68	Todos os conteúdos especificados em Resolução do Congresso, exceto as matérias previstas no § 1º do art. 68	Poder Executivo
	Art. 22, par. único	Matérias dos incisos do art. 22	Estados Federados
Poder Regulamentar	Art. 84, IV	Regulamento para fiel execução da lei – não pode aumentar nem diminuir o conteúdo da lei	Poder Executivo
	Arts. 73, 75, 96, I, 'a' e 'd', e II, 'a' e 'd'	Competência apenas regimental, respeitadas as leis e garantias processuais, vedada a criação de cargos e órgãos judiciais e alteração da organização e divisão judiciária, entre outras matérias, que devem ser propostas ao Legislativo	Poder Judiciário e Tribunais de Contas

Além disso, os deslocamentos, que não decorrem do poder constituinte derivado, fazem parte da configuração e do desenvolvimento normativo da separação de Poderes no Brasil, tal como concretamente postos na Constituição brasileira.

O poder de legislar, portanto, com aptidão de inovar inaugural, originária e primariamente a ordem jurídica, como criação, modificação ou extinção de direitos e deveres, decorre de atribuição constitucional de competência, sendo que a configuração concreta do sistema brasileiro localiza prevalentemente essa função no Parlamento, admitindo-se, como exceções, os deslocamentos constitucionais do poder de legislar e as hipóteses de delegação legislativa, ambas as exceções constitucionalmente autorizadas pelo poder constituinte originário.

A norma jurídica do poder de legislar, portanto, dentro da noção adotada neste estudo, é a de que dada a hipótese do exercício do poder de legislar será a consequência de inovação da ordem jurídica. E a ocorrência do fato concreto do efetivo exercício do poder de legislar implicará a concreta inovação da ordem jurídica.

CAPÍTULO IV

4 PODER REGULAMENTAR

Como foi visto, o poder de legislar, na ordem democrática e na tripartição dos Poderes, pertence, prevalentemente, ao Parlamento, do mesmo modo que o poder regulamentar compete, preferentemente, ao Executivo, porque a ele está ligada a função executiva.

No item precedente já foi visto que o poder regulamentar não se confunde com a atribuição, pela Constituição Federal, da competência de legislar, a outros órgãos do Estado, particularmente ao Executivo, como deslocamento constitucional parcial do poder de legislar.

Em geral costuma-se referir a um poder regulamentar autônomo ou independente e a um poder regulamentar que adviria de uma certa 'discricionariedade' que residiria nos conceitos indeterminados ou abertos, usados em disposições jurídicas editadas por órgão estatal que detém competência que envolve o poder de legislar.

A questão que se coloca em ambos os casos referidos – do regulamento independente e do poder regulamentar decorrente da 'discricionariedade' oriunda de conceitos abertos – é de saber se o Executivo, ou o órgão estatal detentor de tal poder regulamentar, pode inovar primariamente a ordem jurídica, como se tal órgão estatal estivesse exercendo o poder de legislar.

Não se trata de perquirir se o Executivo pode ou não baixar regulamentos autônomos, no sentido de que não tenham dependência direta em relação a uma lei formal específica, o que aqui se afirma positivamente, pois isso decorre da natureza da função executiva que tem fundamento na Constituição e também se orienta para a aplicação do Direito.

O que se deve questionar é se tal poder regulamentar autônomo ou independente, mesmo sem relação direta com alguma lei formal, traria em si a aptidão de inovar a ordem jurídica, à semelhança do que se reconhece para o poder de legislar.

Na linha de exposição que vem sendo feita neste estudo, o que exige reflexão e definição então é saber se, em tais circunstâncias, trata-se de exercício do poder de legislar, ou se se trata de exercício do poder regulamentar, na medida em que ambas as funções não se confundem e apresentam uma diferença básica: a primeira inova a ordem jurídica, a segunda não.

Ora, mostra-se evidente, por tudo que já foi dito, que, em se admitindo – e aqui não se admite, como já visto – que haja inovação da ordem jurídica por órgão estatal que não detenha o poder de legislar por deferência do poder constituinte originário, o que ocorre, em tais circunstâncias, não é exercício do poder regulamentar, mas sim usurpação da função legislativa, exercício indevido e abusivo do poder de legislar, precisamente porque não autorizado constitucionalmente, ainda mais quando se considera que ambas as competências, de regulamentar e de legislar, não se confundem.

O poder regulamentar decorre de atribuição constitucional de competência a órgãos do Estado, prevalentemente ao Executivo, e na situação concreta do sistema brasileiro, o poder regulamentar não tem aptidão de inovar a ordem jurídica de forma inaugural, originária e primária, capacidade que só a detêm os órgãos investidos do poder de legislar e pela forma constitucionalmente determinada.

O regulamento até pode inovar a ordem jurídica, mas num sentido muito limitado, pois o que ele faz é modificar e revogar outros regulamentos de mesma hierarquia e outros atos normativos subalternos do mesmo órgão estatal. Portanto, a única inovação de que o regulamento é capaz, é nesse sentido limitado e restrito, pois ele não pode dar nascimento a relações jurídicas,³⁸⁹ isto é, não pode criar, modificar ou extinguir direitos e deveres.

A norma jurídica do poder regulamentar, no âmbito da noção desenvolvida neste estudo, é a de que dada a hipótese do exercício do poder regulamentar será a proibição de inovação da ordem jurídica. E a ocorrência do fato concreto do efetivo exercício do poder regulamentar implica o fato concreto de vedação de inovação da ordem jurídica.

³⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 24.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 369.

Essa linha de pensamento aponta no sentido de que a função regulamentar do Poder executivo, em áreas que afetam os direitos fundamentais, como o direito geral de liberdade ou a esfera de autonomia privada, em particular no tema da tributação, caracteriza-se como atividade de execução de disposições normativas preexistentes,³⁹⁰ decorrentes do poder de legislar.

Essa atividade regulamentar do Executivo, de execução de normas preexistentes, apresenta dúplice aspecto, (a) como atividade devida, de dever-poder, e (b) como atividade meramente autorizada por norma decorrente do exercício do poder de legislar.

As disposições preexistentes podem ter sido produzidas pelo próprio Executivo, nos casos, por exemplo, em que foi previamente editada medida provisória (CRFB, arts. 62 e 84, XXVI), hipótese em que há o exercício da competência decorrente do deslocamento constitucional do poder de legislar. Todavia, essa atividade não se confunde com exercício do poder regulamentar.

A afirmação feita acima, de que a atividade regulamentar é devida e também meramente autorizada, necessita ser explicada nas peculiaridades do sistema brasileiro.

Na verdade o poder regulamentar tem sua fonte na Constituição (art. 84, IV) e não nas leis formais,³⁹¹ que, como já referido, não podem fazer delegação legislativa.

Além disso, o Congresso deve sustar os atos do Executivo que exorbitem do poder regulamentar (CRFB, art. 49, V), zelando pela preservação da sua competência legislativa (CRFB, art. 49, XI).

³⁹⁰ GUASTINI, Riccardo. **Teoria e dogmatica delle fonti**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998, p. 515-516, assim disserta sobre esse tema: "... l'espressione 'funzione esecutiva' è comunemente usata per designare precisamente un'attività che costituisce «esecuzione» – in senso lato – di norme (legislative) preesistenti. (i) In parte – nella misura in cui si riduce a mera esecuzione di leggi, in senso stretto – l'esercizio della funzione esecutiva è un'attività *dovuta* (richiesta dalle leggi). (ii) Nella parte restante, l'esercizio della funzione esecutiva è comunque un'attività *autorizzata*: un atto del potere esecutivo è legittimo solo in quanto sia autorizzato da norme (legislative); ed è illegittimo ogni atto del potere esecutivo che non sia autorizzato da norma (legislative) preesistenti. Ecco dunque che la funzione esecutiva è, per definizione, strutturalmente subordinata a quella legislativa." (Os destaques são do original).

³⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 361, assim leciona sobre o tema: "A faculdade regulamentar é inerente ao Executivo, que a recebeu da Constituição, e, nesta medida, não precisa ser refirmada pela lei."

Aliás, assim como se sustenta que é vedado à lei impedir a regulamentação do seu texto,³⁹² pode-se sustentar, do mesmo modo, que é vedado à lei delegar ao regulamento a inovação da ordem jurídica, por isso que a delegação legislativa no sistema brasileiro só é possível nas hipóteses constitucionalmente autorizadas.

Entretanto, em razão do princípio da isonomia, como um dos princípios de maior hierarquia do sistema, é que o Executivo tem o dever de emitir regulamentos para aplicação do Direito de forma isonômica e uniforme em relação a todos os cidadãos.

Viu-se anteriormente que a função legislativa, como poder de legislar, também tem um duplice sentido, mas, ao contrário da função executiva, na vertente do poder regulamentar, não é atividade devida, de dever-poder, embora também seja uma atividade autorizada somente pela Constituição.³⁹³

Releva notar que a função executiva, no espectro do poder regulamentar, é detentora de poder normativo,³⁹⁴ podendo editar atos de conteúdo geral e abstrato e também atos individuais e concretos, os primeiros são semelhantes aos atos produzidos pelo poder de legislar, apenas com uma diferença: o poder normativo do Executivo, afóra os casos de deslocamento constitucional da atividade legislativa, não pode inovar a ordem jurídica.³⁹⁵

³⁹² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 361.

³⁹³ GUASTINI, Riccardo. **Teoria e dogmatica delle fonti**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998, p. 515, referindo à função legislativa assim averba: “Per ‘funzione legislativa’ si intende un’attività che *non* costituisce esecuzione di norme preesistenti. Ciò in un duplice senso: da un lato, l’esercizio della funzione legislativa *non* è un’attività dovuta; dall’altro lato, l’esercizio della funzione legislativa *non* è un’attività che richieda previa autorizzazione.” (Os destaques são todos do original).

³⁹⁴ *Ibid.*, p. 516 aborda o tema nestes termos: “La funzione esecutiva, così definita, no esclude l’esercizio di poteri normativi: cioè no esclude che all’Esecutivo possa esser attribuito il potere de emanare atti che non siano provvedimenti singolari e concreti, ma abbiano invece contenuto generale e/o astratto. Esclude però: in primo luogo, che l’Esecutivo possa emanare atti normativi senza autorizzazione della legge; in secondo luogo, che gli atti normativi dell’Esecutivo possano derogare alle leggi o, peggio, abrogarle. Ciò è quanto dire che gli atti normativi dell’Esecutivo sono subordinati alla legge sia sotto il profilo *strutturale* (poichè devono essere autorizzati dalla legge), sia sotto il profilo materiale (poichè non possono contraddirla).” (Os destaques são do original).

³⁹⁵ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 25.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 341, sustenta, com esforço em Pontes de Miranda, essa impossibilidade de inovação da ordem jurídica por regulamento, assim concluindo: “Em suma: consagra-se em nosso Direito Constitucional, a aplicação plena, cabal, do chamado *princípio da legalidade*, tomado em sua verdadeira e completa extensão. Em consequência, pode-se, com Pontes de Miranda, afirmar: **Onde se estabelecem, alteram ou extinguem direitos, não há regulamentos – há abuso do poder**

Como o Executivo também aplica o Direito – e o Direito não se resume nem se esgota na lei formal –, tal aplicação é feita mediante a formulação de normas jurídicas.

Essa atividade de descoberta e formulação de normas jurídicas pela Administração, pode ser exercida de dois modos: a) mediante a edição de regulamentos, com as características da generalidade e da abstração, como uma das etapas de formulação de normas genéricas a serem aplicadas; e b) mediante a formulação de normas jurídicas caso a caso, como atos singulares de aplicação do Direito, com a Administração formulando a norma de decisão individual e concreta, no âmbito do processo administrativo.

No caso de formulação de normas gerais e abstratas, o regulamento é editado para possibilitar a aplicação do Direito como uma das etapas de descoberta e formulação de normas jurídicas, inclusive como modo de observância da igualdade e da uniformidade no proceder da Administração.

Embora o poder regulamentar encontre fundamento constitucional,³⁹⁶ isso não significa que ele não seja dependente da lei formal, pois a própria Constituição, ao estabelecer o poder regulamentar, também já estabelece a limitação: para a fiel execução da lei (CRFB, art. 84, inciso IV).

Assim, o Poder Executivo não está autorizado a exercitar o poder de legislar por meio de regulamento, pois o exercício do poder de legislar pelo Executivo ou decorre do deslocamento parcial do poder de legislar ou decorre de delegação legislativa. *Tertium non datur*, nos termos da Constituição Federal.

Logo, não pode haver regulamento autônomo ou independente, assim como não pode é haver inovação da ordem jurídica pelo Executivo no exercício do

regulamentar, invasão de competência legislativa. O regulamento não é mais do que auxiliar das leis, auxiliar que sói pretender, não raro, o lugar delas, mas sem que possa, com tal desenvoltura, justificar-se e lograr que o elevem à categoria de lei.” (Os destaques em itálico e entre aspas simples são do original; os destaques em negrito e sublinhado foram acrescentados).

³⁹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 361.

poder regulamentar, substituindo-se ao legislador – seja ao Parlamento, seja a outros órgãos com poder de legislar, como o próprio Executivo – sob o pretexto, por exemplo, de uma eventual lacuna ou vácuo legislativo, pois isso representaria excesso de poder e invasão da competência constitucional de outros órgãos estatais com poder de legislar.³⁹⁷

Aliás, o regulamento pode ser editado pelo Executivo para regulamentar uma medida provisória do próprio Executivo. Nesse caso poder-se-ia questionar se não se poderia admitir um regulamento inovador da ordem jurídica como se medida provisória fosse. E a resposta é prontamente negativa.

Primeiro, impõe-se observar que nessas circunstâncias haveria de se exigir a observância estrita da forma que, se inobservada, leva à inconstitucionalidade por defeito de forma.

Segundo, porque os pressupostos formais da urgência e relevância e de conteúdo das medidas provisórias são diversos daqueles exigidos para os regulamentos.

Terceiro, porque o erro seria tão absurdo, que não poderia ser atribuído a outro motivo que não o de ludibriar, consciente e ostensivamente, as disposições constitucionais que disciplinam a matéria.

Então, o Executivo, seja quando edita regulamento para possibilitar aos seus agentes a aplicação do Direito, seja quando aplica o Direito a algum caso concreto, no âmbito do processo administrativo, está realizando aquele procedimento unitário de interpretação e aplicação do Direito, sempre subordinado ao conteúdo da lei formal.

A diferença principal entre a atividade do Executivo e a atividade do Judiciário é que este último, na sua atividade própria, especificamente jurisdicional, aplica o Direito ao caso concreto de forma definitiva e com substituição da vontade das partes, enquanto o Executivo, quando aplica o Direito, no âmbito administrativo, a decisão nunca é definitiva, na medida em que sempre haverá possibilidade de recurso

³⁹⁷ Mesmo no caso em que o próprio Poder Executivo detém o poder de legislar, como, *v. g.*, nas hipóteses de medida provisória autorizada na Constituição, ainda aí está vedado ao Executivo – no mínimo por violação de competência formal – o disciplinamento, por simples decreto regulamentar, de matéria para a qual a Constituição exige a reserva de medida provisória, decorrente do deslocamento constitucional parcial do poder de legislar, para inovar originariamente a ordem jurídica.

ao Poder Judiciário (CRFB, art. 5º, inciso XXXV), e não há substituição da vontade das partes, mas, ao contrário, a decisão normalmente representa a vontade de uma das partes: a da Administração.

Em tais circunstâncias, a decisão da Administração – à diferença daquela do Judiciário – nunca é definitiva, no que respeita à possibilidade de impugnação perante o Judiciário.

Por outro lado, o Judiciário, quando exerce a função regimental, o faz limitado pelas leis e garantias processuais dos cidadãos. Isso significa que, embora o regimento possa não se referir a uma lei específica, não reside aí nenhuma autorização tácita para o exercício do poder de legislar, isto é, de inovar a ordem jurídica, particularmente com afetação de direitos fundamentais.

O que o Judiciário faz, ao editar as disposições regimentais, é exercer função normativa sem poder de inovação da ordem jurídica, pois quem detém o poder de legislar são somente aqueles órgãos estatais aos quais a Constituição expressamente atribuiu a competência legislativa ou para eles deslocou parcialmente o poder de legislar.

Além disso, sempre é bom lembrar que não há atribuição tácita de competência legislativa no sentido de possibilidade de exercício do poder de legislar.

Ademais, como antes observado, a competência regimental do Judiciário, embora tenha natureza normativa – no sentido de disposições gerais e abstratas – está limitada às leis processuais e às garantias processuais das partes, isto é, não pode inovar a ordem jurídica.

Não há inferir da Constituição, por interpretação, a atribuição do poder de legislar a órgão ao qual o poder constituinte originário não atribuiu tal função de forma clara e expressa.

Vistas essas nuances e semelhanças entre a função normativa do Executivo e a função normativa do Judiciário, pode-se concluir que o Executivo também interpreta e aplica o Direito seja quando decide casos concretos, seja quando exerce a função regulamentar,³⁹⁸ mas sempre subordinado ao conteúdo da lei formal.

³⁹⁸ No voto do Ministro Relator, na ADI nº 996, assim foi consignado sobre a questão da interpretação administrativa por meio de decreto regulamentar: “Se a interpretação administrativa da lei, que vier a consubstanciar-se em decreto do executivo, divergir do sentido e do conteúdo da norma legal que o

Interpreta e aplica o Direito no caso concreto e individual quando, no âmbito do processo administrativo – disciplinar, tributário, etc. –, julga administrativamente litígios individuais e concretos.

E interpreta e aplica o Direito normativamente, com as características da generalidade e da abstração, quando edita regulamentos como uma parte do processo de formação de normas jurídicas, mas somente para aplicação da lei formal do Parlamento ou de outro órgão estatal com poder de legislar.

Em outras palavras, o Executivo também formula a norma jurídica, seja para o caso concreto (norma de decisão), seja para efeito de orientação normativa para formulação de normas gerais, pois o regulamento também compõe o sistema jurídico e contribui limitadamente como fator normativo para a formação das normas.

Em tais circunstâncias, o Executivo, exercendo o poder regulamentar, pode editar decreto para regulamentar especificamente uma lei formal que utilize conceitos indeterminados ou abertos. Essa atividade regulamentar do Executivo desenvolve-se num processo de descoberta e formulação da norma jurídica, a partir do sistema jurídico, partindo exatamente dos conceitos abertos, vagos ou ambíguos.

Entretanto, nesse processo, não está o Executivo usando a discricionariedade, mas está fazendo interpretação e aplicação do Direito, semelhantemente, do ponto de vista da interpretação e da decisão, à situação de quem estivesse aplicando a norma ao caso concreto mediante uma decisão administrativa ou judicial.

A diferença é apenas que, num caso, há abstração e generalidade, e representa um estágio do processo de formulação da norma e, no outro, há concretização e individualização por agentes da Administração, sendo que essa concretização e individualização – que representa o resultado da formulação e aplicação da norma de decisão do caso concreto – pode ocorrer com a intermediação

ato secundário pretendeu regulamentar, quer porque tenha este se projetado **ultra legem**, quer porque tenha permanecido **citra legem**, quer, ainda, porque tenha investido **contra legem**, a questão caracterizará, sempre, típica crise de legalidade, e não de inconstitucionalidade, a inviabilizar, em consequência, a utilização do mecanismo processual de fiscalização normativa abstrata.” (Os destaques são do original). BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 996/DF. Rel. Min. Celso de Mello. Julgada em 11 mar. 1994, não conhecida, unânime, **DJU** de 06 mai. 1994, p. 10468. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 24 abr. 2007.

ou não de um decreto regulamentar, na medida em que a atividade da Administração, de aplicação da lei formal, não depende, sempre e necessariamente, da edição de um decreto regulamentar.

Na verdade, como já referido, a edição de decreto regulamentar, especialmente nos casos de conceitos indeterminados ou abertos, é imperativo do princípio constitucional da isonomia e da uniformidade das decisões administrativas, pois, em tal contexto, o decreto regulamentar terá, dentre outras, a finalidade precípua de, pela uniformidade de interpretação e aplicação, evitar a desigualdade na aplicação da lei formal pelos agentes públicos da Administração.³⁹⁹

Portanto, desde esse ponto de vista, o que se observa é que os atos administrativos podem ser normativos, no sentido de abstratos e genéricos, ou individuais e concretos, mas sempre se constituem em interpretação e aplicação do Direito subordinada ao conteúdo da lei formal e, portanto, envolverão sempre a descoberta e formulação de uma norma jurídica, seja abstrata, seja individual e concreta (decisão).

É necessário, entretanto, esclarecer a questão da discricionariedade administrativa e dos conceitos indeterminados ou abertos, e também considerar a temática da vinculação administrativa, até porque, em tema tributário, a atividade administrativa de cobrança, por força de lei formal, é plenamente vinculada (CTN, arts. 3º e 142, par. único).

E nesse ponto é importante tanto a noção de norma jurídica, como a relevância da linguagem em relação aos conceitos jurídicos e à argumentação jurídica, temas já anteriormente desenvolvidos neste estudo.

Assim, constata-se que a temática da discricionariedade e da vinculação da atividade administrativa está intimamente ligada aos limites do poder regulamentar, costumando a doutrina fazer a classificação da atuação regulamentar da Administração *secundum legem, contra legem, intra legem e praeter legem*.⁴⁰⁰

³⁹⁹ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2.ed., 3ª tir. atual. por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 150.

⁴⁰⁰ MAFFINI, Rafael. **Direito Administrativo**. 1., ed. 2ª tir. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, pp. 90 et seq.

4.1 ATIVIDADE VINCULADA E DISCRICIONÁRIA

As normas de competência estão relacionadas com a função, a qual, como já se fez referência, pode ser definida como uma relação entre a norma de competência e seus fins,⁴⁰¹ sendo lícito, por exemplo, quando se fala em separação e independência dos órgãos de soberania, aludir a um princípio organicamente referenciado e funcionalmente orientado.⁴⁰²

Como acentua BOBBIO,⁴⁰³ “Quando um órgão superior atribui a um órgão inferior um poder normativo, não lhe atribui um poder ilimitado. Ao atribuir esse poder, estabelece também os limites entre os quais o poder pode ser exercido. Assim como o exercício do poder de negociação ou o do poder jurisdicional são limitados pelo Poder Legislativo, o exercício do Poder Legislativo é limitado pelo poder constitucional.”

Nesse sentido, o poder normativo fica sujeito a limites materiais e formais. Os limites materiais referem-se ao conteúdo da disposição normativa que o órgão inferior está autorizado a editar. Os limites formais dizem respeito ao modo ou ao processo pelo qual a disposição inferior pode ser emanada. Assim, o poder é limitado com relação a quem pode mandar ou proibir e a como se pode mandar ou proibir.⁴⁰⁴

A competência, portanto, como poder normativo formal e materialmente limitado e referido a finalidades, a despeito do seu imanente e dimanante caráter normativo, está orientada a finalidades e à concreção, sendo a finalidade precisamente o conteúdo da concreção.

⁴⁰¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7.ed., 2ª reimpr. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 544, dissertando sobre os sentidos do polissêmico termo ‘função’ assim se expressa: “Na literatura juspublicística, os sentidos mais correntes são os de função como «actividade» ou como «poder do Estado». Estes sentidos estarão presentes na exposição seguinte, devendo, porém, observar-se que a *ordenação material das funções do Estado* desenvolvida na mais recente literatura apela para o conceito de função como *relação referencial*. A função é sempre uma relação de referência entre uma norma de competência e os fins dessa mesma norma.”

⁴⁰² *Ibid.*, p. 551.

⁴⁰³ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 6.ed. Trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995, p. 53.

⁴⁰⁴ *Ibid.*, p. 54.

Em outras palavras, embora a competência se expresse na normatividade, ela tem uma precípua teleologia que é a concreção de normas, cujos limites materiais são os fins perseguidos pela atribuição de competência.

Por isso pode-se dizer que a atividade estatal, de certa maneira, é modo de concretização de disposições normativas de atribuição de competência.⁴⁰⁵

Em tais circunstâncias, as reservas legais constitucionais são, ao mesmo tempo: (a) determinação para o tratamento, apenas por lei formal,⁴⁰⁶ das matérias respectivas; e (b) estabelecimento de competência aos órgãos do Estado. Além disso, como antes referenciado, os direitos fundamentais operam como limites materiais ao exercício da competência pelos poderes públicos.

Disso resulta que a liberdade do cidadão,⁴⁰⁷ o exercício dos demais direitos fundamentais e a competência ('liberdade') do agente público decorrem da reserva legal constitucional, expressada como legalidade, a qual, especialmente do ponto de vista do processo uno de interpretação e aplicação do Direito, encontra limites também nos direitos fundamentais, os quais só podem ser restringidos por lei formal e mediante razões jusfundamentalmente justificadas, em obséquio inclusive ao princípio democrático, num processo idôneo de argumentação jurídica no qual será descoberta e deduzida a norma jurídica, tanto pelo agente público da Administração como pelo Judiciário.

Esse contexto demonstra, por fundamentos um pouco diferentes daqueles normalmente utilizados,⁴⁰⁸ as razões pelas quais o indivíduo, na sua autonomia privada, não necessita de autorização legal para a adoção de suas condutas, ao passo que o agente público deve agir segundo a autorização legalmente posta, a qual pode ser vinculada ou discricionária.

⁴⁰⁵ MAFFINI, Rafael. **Direito Administrativo**. 1.ed., 2ª tir. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, p. 65.

⁴⁰⁶ Releva lembrar que lei formal é ato do Parlamento ou de outro órgão estatal a quem o poder de legislar foi constitucionalmente deslocado.

⁴⁰⁷ Está-se referindo aqui ao direito geral de liberdade como direito fundamental da pessoa, conforme referido no subitem 3.3 retro.

⁴⁰⁸ MAFFINI, Rafael. **Direito Administrativo**. 1.ed., 2ª tir. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, p. 43-45. Em síntese, para esse autor, no Direito Privado, a lei cumpre um papel negativo e, no Direito Público, ela cumpre um papel positivo.

FERRAZ JUNIOR, referindo ao princípio da legalidade e ao fato de que, no espectro do destinatário privado dos atos soberanos, só o que a lei obriga ou proíbe é que deve ser cumprido, sendo o remanescente permitido, acentua que, no âmbito do emissor de atos soberanos, dá-se o contrário, pois este não só deve fazer ou deixar de fazer apenas o que a lei obriga, mas também só pode fazer o que a lei permite, sendo essa a estrita legalidade. E acentua o autor: “Para que sua atenção não fique absolutamente tolhida, quando não houver lei que lhe permita agir, há o princípio da discricionariedade: a lei apenas prescreve os fins a serem atingidos pelo ato soberano, deixando uma margem de opção para a escolha do meio correto. A discricionariedade, porém não é arbitrariedade, pois o fim estabelecido não pode ser ignorado. Para exemplificar; só se pode prender alguém ou por haver ato delituoso flagrante, ou por ordem da autoridade competente: o ato soberano é vinculado à estrita legalidade (as condições são vinculantes: o ato tem de ser delituoso, flagrante, ou tem de haver a ordem); de outro lado, o policial que tem o porte de arma pode atirar e até matar: o juízo de oportunidade é seu (discricionariedade), mas não pode contrariar o fim prescrito, a defesa da ordem pública, isto é, não pode usar a arma para proteger interesses pessoais, por exemplo.”⁴⁰⁹

A atividade administrativa, então, é atividade de interpretação e aplicação do Direito e também de concreção de normas jurídicas – deduzidas e formuladas a partir do sistema jurídico – atividade essa que pode ser vinculada⁴¹⁰ ou discricionária.⁴¹¹

⁴⁰⁹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito**. 5.ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007, pp. 139/140.

⁴¹⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 25.ed. Atual. de Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 121, dá a ideia de discricionariedade e de vinculação ao acentuar que “A faculdade discricionária distingue-se da vinculada pela maior liberdade de ação que é conferida ao administrador. Se para a prática de um ato vinculado a autoridade pública está adstrita à lei em todos os seus elementos formadores, para praticar um ato discricionário é livre, no âmbito em que a lei lhe concede essa faculdade. Por aí se vê que a discricionariedade é sempre relativa e parcial, porque, quanto à competência e à finalidade do ato, a autoridade está subordinada ao que a lei dispõe, como para qualquer ato vinculado.”

⁴¹¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 67, acentua que se pode “... definir a discricionariedade administrativa como a faculdade que a lei confere à Administração para apreciar o caso concreto, segundo critérios de oportunidade e conveniência, e escolher uma dentre duas ou mais soluções, todas válidas perante o direito.”

Em tal panorama, o exercício do poder regulamentar é uma das formas que constitui uma parcela do processo de descoberta e formação das normas jurídicas, seja operando num plano de generalidade e abstração, em que o agente da Administração edita o regulamento, ou num plano de concreção da norma jurídica, com o agente da Administração tomando o resultado do exercício do poder regulamentar genérico e abstrato (o regulamento), como um fator normativo para a descoberta e formação da norma jurídica de decisão, isto é, do ato de concretização do Direito na via administrativa.

Releva lembrar que a edição do regulamento é apenas uma parcela desse processo de descoberta e formação da norma jurídica, por isso que o regulamento é, na verdade, um fator normativo de composição da norma jurídica, cujas disposições não têm poder de inovação da ordem jurídica.⁴¹²

A temática da vinculação e da discricionariedade opera nos dois planos referidos, isto é, tanto no plano da edição do regulamento como no plano da descoberta e formação da norma jurídica a ser aplicada, matéria que merece melhor explicitação em face da sua relação ou conexão com a questão dos chamados conceitos abertos ou indeterminados.⁴¹³

⁴¹² MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 25.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 341, sustenta, com esforço em Pontes de Miranda, essa impossibilidade de inovação da ordem jurídica por regulamento, assim concluindo: “Em suma: consagra-se em nosso Direito Constitucional, a aplicação plena, cabal, do chamado *princípio da legalidade*, tomado em sua verdadeira e completa extensão. Em consequência, pode-se, com Pontes de Miranda, afirmar: **Onde se estabelecem, alteram ou extinguem direitos, não há regulamentos – há abuso do poder regulamentar, invasão de competência legislativa**. O regulamento não é mais do que auxiliar das leis, auxiliar que sói pretender, não raro, o lugar delas, mas sem que possa, com tal desenvoltura, justificar-se e lograr que o elevem à categoria de lei.” (Os destaques em itálico e entre aspas simples são do original; os destaques em negrito e sublinhado foram acrescentados).

⁴¹³ ENGISCH, Karl. **Introdução ao Pensamento Jurídico**. 3.ed. Trad. de J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1965, p. 173, acentua que: “Por *conceito indeterminado* entendemos um conceito cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos.” (O destaque em itálico é do original). DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 97, aborda o tema aduzindo que “A expressão *conceito jurídico indeterminado*, embora bastante criticável, ficou consagrada na doutrina de vários países, como Alemanha, Itália, Portugal, Espanha e, mais recentemente, no Brasil, sendo empregada para designar vocábulos ou expressões que não têm um sentido preciso, objetivo, determinando, mas que são encontrados com grande frequência nas normas jurídicas dos vários ramos do direito.” (O destaque é do original).

Além disso, os conceitos ditos abertos ou indeterminados estão presentes nos dois planos, isto é, no da edição do regulamento e no da formulação e aplicação da norma jurídica em direção à norma concreta e individual de decisão.

Em face de orientação doutrinária no sentido de entender a discricionariedade como algo que opera no campo dos conceitos abertos ou indeterminados,⁴¹⁴ tema sobre o qual há séria discussão doutrinária,⁴¹⁵ há necessidade de se precisar, então, as noções de vinculação e discricionariedade.

Antes, entretanto, é necessário mostrar em que consiste essa dissensão doutrinária referida. Tendo em vista os limites deste estudo, a análise não pode ser integral, e deve cingir-se ao contexto brasileiro e aos dois principais autores nela envolvidos.

A discussão envolve Eros Roberto GRAU e Celso Antonio Bandeira de MELLO.

Em modo muito resumido, pode-se dizer que MELLO sustenta que os conceitos jurídicos indeterminados levam à discricionariedade e critica os que entendem que nesses casos o problema é de interpretação jurídica e não de discricionariedade.⁴¹⁶

⁴¹⁴ Ver subitens 1.2.1 a 1.2.1.2 retro, sobre a questão da linguagem jurídica, conceitos indeterminados, argumentação jurídica e interpretação e aplicação do Direito.

⁴¹⁵ A propósito da discussão doutrinária que se estabelece sobre o tema ver, particularmente: GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 6.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, pp. 197 et seq. e BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Discricionariedade e Controle Judicial**. São Paulo: Malheiros Editores, 1992, pp. 19 e segs. MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, pp. 956 e segs.

⁴¹⁶ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 25.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 956, assim se pronuncia sobre a matéria: “Aliás, ao respeito deste tópico dos conceitos fluidos, diga-se, de passagem, que, surpreendentemente, houve quem, neste século, pretendesse que a fluidez é das palavras e não dos conceitos. Sendo universalmente sabido que as palavras são simples rótulos sobrepostos a objetos do pensamento, é de meridiana obviedade que elas não possuem, em si mesmas, outra densidade que não (por via indireta) a do objeto a que se reportam; logo, só podem ser vagas ou imprecisas se vago ou impreciso for o conceito que recobrem, assim como só podem ser precisas se preciso for o conceito recoberto, visto que elas próprias, as palavras, nada aportam ao objeto rotulado. Por isto, o tema em foco é tratado pela doutrina de todos os países do mundo como referente a *conceitos* ‘vagos’, ‘imprecisos’, ‘elásticos’, ‘fluidos’, ‘indeterminados’, ‘práticos’, em oposição aos *conceitos* ‘teóricos’, ‘precisos’, ‘determinados’ – e não como referente a *palavras* ‘vagas’, ‘fluidas’, etc., em oposição a palavras precisas. É claro que no século XVI, por exemplo, seria possível alimentar tão profundo equívoco, pois perdurava a suposição ingênua de que havia uma relação de necessidade entre a palavra e aquilo que ela designava. Hoje, só mesmo por um erro lógico primário ou pelo intenso desejo de ser original ou ‘criativo’ é que se pode explicar esta disparatada esse de que fluidas são as palavras e não os conceitos. Feito este breve reparo, pode-se em síntese dizer: ao lado de conceitos unissignificativos, apoderados de conotação e denotação precisas, unívocas, existem conceitos padecentes de certa imprecisão, de alguma fluidez,

Por sua vez, sucintamente, GRAU sustenta que os conceitos jurídicos indeterminados levam a um problema de interpretação jurídica e não de discricionariedade.⁴¹⁷

A origem histórica da discussão, segundo DI PIETRO, veio com a instauração do Estado de Direito, quando a Administração passou a sujeitar-se à lei. Aí surge, diz a autora, na linha de Bernatzik, a ideia de que os conceitos vagos utilizados pela lei podem ser interpretados pela Administração dando a esta o poder discricionário. Com isso, acentua a mesma doutrinadora, não seria necessário esforço para perceber que tal doutrina se afeiçoa a um tipo de governo autoritário, que dá maior poder à Administração e menor ao Judiciário, negando a este a possibilidade de examinar os atos do poder discricionário.⁴¹⁸

Em outra linha, diversa da acima exposta, a mesma autora acentua que os que seguem "... a doutrina de Tezner, entendem que os conceitos vagos são passíveis de interpretação, não implicam discricionariedade para a Administração. Essa doutrina quer limitar os poderes da Administração Pública, em benefício dos direitos dos cidadãos."⁴¹⁹ Desnecessário dizer, embora a autora não refira, que essa é a doutrina

e que, por isso mesmo, se caracterizam como plurissignificativos. Quando a lei se vale de noções do primeiro tipo ter-se-ia *vinculação*. De revés, quando se vale de noções altanto vagas ter-se-ia *discricionariedade*." (Os destaques são do original).

⁴¹⁷ GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p.195-196, assim posiciona nessa discussão, respondendo a crítica transcrita na nota precedente: "A isso respondi com as seguintes observações. Evidentemente sou eu quem – embora ele não o declare – surpreende Celso Antônio, afirmando que a imprecisão é da palavra e não do conceito, pretendendo que este seja sempre certo, determinado. De fato, é assim. Para que isso possa ser discernido, contudo, é necessário que se compreenda, inteiramente, a distinção entre *conceito* e *termo* (do conceito), bem assim o conceito de *conceito*, suma de ideias - produto da reflexão -, *apprehensio essentiae rei*. E, mais, a função dos conceitos jurídicos, da qual acima cogitei. De outra parte, Celso Antônio aparentemente adota a concepção de que *nomina sunt consequentia rerum*, quando, na verdade – diz Umberto Eco [1983/403], pela voz de Guilherme Baskerville -, 'de fato, é agora sabido que diferentes são os nomes que os homens impõem para designar conceitos, e iguais para todos são apenas os conceitos, signos das coisas. Assim que certamente vem a palavra *nomen* de *nomos*, ou seja, lei, visto que justamente os *nomina* são dados pelos homens *ad placitum*, isto é, por livre e coletiva convenção'. A mudança da palavra ou das palavras que compõem o termo evidentemente não altera ou modifica o conceito. E, mais, nada impede que alguém se dedique ao projeto, por exemplo, de reescrever os *termos* dos conceitos de 'urgência', 'interesse público', 'pobreza', 'velhice', 'relevância', 'gravidade', 'calvície', não fora, para tal labor, necessário escrever vários volumes e *tão curta a vida*. Definitivamente, 'conceito indeterminado' *não é conceito*."

⁴¹⁸ PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 120.

⁴¹⁹ *Ibid.*, p. 121.

que está de acordo com o Estado Democrático de Direito, com os postulados do constitucionalismo e com a proteção dos direitos fundamentais.⁴²⁰

Por último, sobre essa discussão, DI PIETRO faz a seguinte constatação:

De qualquer modo, pode se afirmar que, sob a influência da doutrina dos conceitos legais indeterminados, a discricionariedade administrativa, no direito germânico, foi sempre menos ampla do que no direito francês, já que em muitas hipóteses em que a lei usa conceitos vagos, os tribunais entendem que se trata de matéria de simples interpretação e não de discricionariedade. Nesses casos, os próprios conceitos indeterminados constituíram, segundo alguns, uma limitação à discricionariedade administrativa.⁴²¹

E a questão fundamental que se coloca é clara:⁴²² se os conceitos indeterminados levarem à discricionariedade os atos não podem ser revistos ou, pelos menos, não podem ser revistos na mesma dimensão e intensidade que podem ser quando se considera que os conceitos indeterminados são um problema de interpretação. Com efeito, a interpretação dada pela Administração, se não foi adequada ou foi errada, pode ser substituída, por exemplo, pela interpretação do Poder Judiciário, desde que tal interpretação esteja justificada por processo hermenêutico idôneo e adequado, conforme com uma argumentação jurídica racional e com uma teoria dos conceitos jurídicos, respeitosa e atenciosa com o princípio democrático.

Como pondera com propriedade GRAU,

No exercício da *discricionariedade* o sujeito cuida da emissão de *juízos de oportunidade*, na eleição entre *indiferentes jurídicos*; na aplicação de 'conceitos indeterminados' (vale dizer, das *noções*) o sujeito cuida da emissão de *juízos de legalidade*. Por isso é que – não porque o número de *soluções justas* varia de uma para outra hipótese – são distintas as duas técnicas.⁴²³

⁴²⁰ Não é por outra razão que este estudo filia-se a essa linha de entendimento, como adiante ainda se fará referência.

⁴²¹ PIETRO, op. cit., p. 136.

⁴²² GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 201, assim se manifesta sobre as consequências da distinção em referência: “A consequência mais relevante que se extrai dessa distinção respeita precisamente ao papel a ser desempenhado pelo Poder Judiciário diante de ambas as hipóteses. Se não lhe cabe, por um lado, a apreciação da *decisão discricionária*, por outro lado cumpre, inquestionavelmente, manifestar-se sobre a *aplicação, pela Administração, dos ‘conceitos indeterminados’*.”

⁴²³ GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 202. (Os destaques são do original).

Releva acentuar, que tanto a vinculação como a discricionariedade – especialmente no campo dos direitos fundamentais a que antes se referiu – são instrumentos de concretização direta da legalidade⁴²⁴ expressada a partir das reservas legais constitucionais.

Acentua MOREIRA NETO que

(...) no Estado Democrático de Direito, o *interesse público* será sempre *vinculatório* de qualquer manifestação do poder estatal, seja ele constitucional, legislativo, administrativo ou judiciário. De outra forma estaríamos negando ou a Democracia ou o Direito. O que impropriamente se denomina 'liberdade' da ação do Estado, quando se organiza constitucionalmente, quando legisla infraconstitucionalmente, quando administra ou quando exerce jurisdição, nada mais são que modalidades, mais lassas ou mais estritas, de uma única natureza de vinculação."⁴²⁵

Assim sendo, a vinculação e a discricionariedade são formas legais de atribuição de competência ao administrador,⁴²⁶ acentuando-se, como refere MEIRELLES, que a discricionariedade é sempre relativa e parcial, porque a autoridade está sempre subordinada ao que a lei dispõe quanto à competência e à finalidade do ato, como ocorre em qualquer ato dito vinculado.⁴²⁷

Como refere MAFFINI,⁴²⁸

neste sentido, não haveria um 'poder' vinculado ou um 'poder' discricionário, mas, tão-somente, regras de atribuição de competência vinculada ou discricionária. Disso se depreende uma conclusão muito importante sobre o tema: não é a doutrina, a Administração Pública ou o Poder Judiciário que dizem o que é vinculado ou o que é discricionário. Quem define, portanto, se a atuação administrativa é vinculada ou discricionária é a lei, ou seja, a regra de atribuição de competência endereçada ao administrador.

⁴²⁴ MAFFINI, Rafael. **Direito Administrativo**. 1.ed., 2ª tir. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, p. 66.

⁴²⁵ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Legitimidade e Discricionariedade**: novas reflexões sobre os limites e controle da discricionariedade. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 13. (Os destaques em itálico e entre aspas simples são do original).

⁴²⁶ MAFFINI, Rafael. **Direito Administrativo**. 1.ed., 2ª tir. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, p. 66.

⁴²⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 25.ed. atual. de Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 121.

⁴²⁸ MAFFINI, Rafael. **Direito Administrativo**. 1.ed., 2ª tir. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, p. 66. (Os destaques são do original).

Aludindo ao motivo do ato administrativo, DI PIETRO, refere que o

pressuposto de direito é o fato descrito na norma (hipótese da norma) como fundamento de determinado ato. Pressuposto de fato, como o próprio nome indica, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato.⁴²⁹

Assim, tomando-se a estrutura da norma jurídica adotada neste estudo, pode-se dizer que, no caso dos conceitos jurídicos indeterminados, a vinculação se dá quando determinada hipótese de incidência de uma norma jurídica tem como consequência, não apenas uma, mas várias possibilidades de resposta ou solução correta,⁴³⁰ de modo que o administrador (intérprete e aplicador) chega a esse resultado por interpretação, mediante juízo de legalidade e não por um juízo de oportunidade. Mas essa possibilidade de várias respostas certas não tem a ver com discricionariedade, mas com interpretação e aplicação do Direito.

Na discricionariedade, como acentua GRAU, há

(...) essencialmente uma liberdade de eleição entre alternativas igualmente justas entre indiferentes jurídicos – porque a decisão se fundamenta em critérios extrajurídicos (de oportunidade, econômicos, etc.), não incluídos na lei e remetidos ao juízo subjetivo da Administração –, ao passo que a aplicação de conceitos indeterminados é um caso de aplicação da lei.⁴³¹

Entretanto, a escolha de uma dentre as várias soluções corretas em razão de conceitos indeterminados não é discricionariedade, mas interpretação, como pontifica GRAU: “Vale dizer com todas as letras: o que a doutrina tradicional concebe como sendo *discricionariedade* **é a interpretação...**”⁴³²

⁴²⁹ PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 83.

⁴³⁰ GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, pp. 206 e 210.

⁴³¹ *Ibid.*, p. 201.

⁴³² *Ibid.*, p. 210-211. E a seguir o renomado autor complementa afirmando: “Dir-se-ia, eventualmente, que o derradeiro elemento na definição de *discricionariedade* – *por força da fluidez das expressões da lei,*

Como em todo processo de interpretação e aplicação do Direito – que, como já referenciado, é um processo uno e incindível⁴³³ – não se trata de uma subsunção simplista da lei aos fatos, mas de uma subsunção qualificada por um processo que envolve a formulação da norma jurídica, num procedimento justificável de argumentação jurídica, que apenas pode revelar-se menos complexo quando se trata de situações que envolvem disposições legais mais claras e de menor complexidade conceitual, o que não significa que, nos casos de vinculação, não ocorram questões de interpretação altamente complexas,⁴³⁴ as quais podem decorrer, e normalmente decorrem da utilização, nas disposições normativas, de conceitos abertos, indeterminados, vagos e ambíguos.⁴³⁵

*dela não se pode extrair, **objetivamente**, uma solução unívoca para a situação vertente – a distingue. Mas isso, além de falso, é ingênuo. Pois a interpretação, vimos, supõe a faculdade, do intérprete, de escolher entre várias interpretações possíveis, em cada caso, de modo que essa escolha seja apresentada como adequada, precisamente porque, por força da fluidez das expressões da lei, dela não se pode extrair, **objetivamente**, uma solução unívoca para cada situação.* Sempre, em cada caso, na interpretação, sobretudo de textos normativos que veiculem ‘conceitos indeterminados’, inexistente uma *interpretação verdadeira (única correta)*; (...) Então é certo, nítido como a luz solar passando através de um cristal (bem polido): a superação da indeterminação (o *preenchimento*) dos ‘conceitos indeterminados’ (vale dizer, das noções) opera-se no campo da *interpretação*, não no campo da *discricionariedade*; importa a formulação de *juízo de legalidade*, não de *juízo de oportunidade*.”

⁴³³ Ibid., p. 205, afirma o seguinte sobre essa questão: “*Interpretação e aplicação* não se realizam autonomamente.” (Os destaques são do original). Sobre o tema também GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método I** – Traços Fundamentais de uma Hermenêutica Filosófica. Trad. de Flávio Paulo Maurer. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 2004, p. 406/407, 408 e 409. Ver sobre esse assunto o subitem 1.2.2 retro, deste estudo.

⁴³⁴ MAFFINI, Rafael. **Direito Administrativo**. 1., ed. 2ª tir. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, p. 67. O autor assim leciona sobre o tema: “... embora a definição da vinculação seja singela, a aplicação de regras vinculadas, no caso concreto, não deve ser entendida como automática. A interpretação acompanha necessariamente todas as situações de aplicação de regras legais, inclusive as vinculadas. Assim, apesar do esquema normativo contido nas regras vinculadas (ocorrência da hipótese legal seguida da concretização da consequência jurídica única prevista na regra de atribuição de competência), não se pode olvidar que há, por vezes, questões de interpretação altamente complexas, tanto da hipótese normativa quanto da consequência jurídica que dela decorre. Em outras palavras, em alguns casos não é singela a subsunção do caso concreto a uma determinada regra vinculada; noutros, a própria consequência, que não deixa de ser única, trará consigo certas dificuldades de aplicação concreta. De qualquer modo, a definição do que seja um regra vinculada é, como visto, singela: trata-se de regra de atribuição de competência administrativa pela qual, diante de uma hipótese, a lei prevê um único comportamento válido.”

⁴³⁵ Ver sobre o subitem 1.2.1.2 retro, sobre o tema dos conceitos ambíguos, vagos ou indeterminados.

Além disso, antes de determinar o que uma disposição normativa significa, deve-se determinar o que ela diz.⁴³⁶

Assim, além da dificuldade decorrente dos conceitos indeterminados, diante dos quais não é possível ter-se uma ideia precisa do que a norma significa, ainda acresce a questão dos fatos e sua respectiva interpretação, como referenciado anteriormente no exemplo tomado de empréstimo de SCHAUER.⁴³⁷

Seja como for, a vinculação, no caso dos conceitos jurídicos indeterminados, caracteriza-se por haver, no âmbito da consequência da norma jurídica de atribuição de competência, várias possibilidades solução possíveis ao administrador (intérprete e aplicador), sendo raros os casos em que existe, em tema de interpretação jurídica, apenas uma solução para o caso. Nessa hipótese, de interpretação jurídica relativa aos conceitos indeterminados, trata-se sempre de um juízo de legalidade.

Diversamente da vinculação, a discricionariedade surge quando a hipótese de incidência da norma jurídica prevê uma consequência na qual se expressa um leque de possibilidades ou soluções, de modo que o administrador (intérprete e aplicador) pode, mediante eleição volitiva, escolher a possibilidade ou solução que atenda o critério de conveniência e oportunidade, sendo, qualquer das escolhas, juridicamente válida dentro da margem atribuída pela norma.⁴³⁸ Mas nesse caso, como referido, trata-se de liberdade de eleição, atribuída pela lei – não em razão de conceitos abertos ou vagos –, mas entre indiferentes jurídicos, normalmente com fundamentos em critérios extrajurídicos,⁴³⁹ não incluídos na lei e remetidos ao juízo subjetivo da Administração, levando o agente a um juízo de oportunidade.

Como acentua GRAU, a

(...) distinção entre ambos esses juízos – repito-o, ainda – encontra-se em que o *juízo de oportunidade* comporta uma opção entre *indiferentes jurídicos*, procedida subjetivamente pelo agente; o *juízo de legalidade* é atuação, embora

⁴³⁶ SCHAUER, Frederick. **Las Reglas en Juego**. Trad. de Claudina Orunesu e Jorge L. Rodríguez. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 273.

⁴³⁷ Ibid., p. 272-273.

⁴³⁸ MAFFINI, Rafael. **Direito Administrativo**. 1., ed. 2ª tir. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, p. 69.

⁴³⁹ GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 201.

desenvolvida no campo da *prudência*, que o intérprete autêntico desenvolve atado, retido, pelo *texto*. Por isso mesmo é que, *não atuando no mesmo plano lógico*, de modo que se possa *opor a legalidade à discricionariedade* – **e esta decorrendo necessariamente e sempre, de uma atribuição normativa a quem pratica** –, a discricionariedade se converte em uma técnica da legalidade.⁴⁴⁰

A conveniência deve ser entendida como a eleição da solução que melhor atende ao interesse público, e a oportunidade deve ser vista como a valoração das circunstâncias fático-jurídicas do caso concreto, que embasam a eleição.⁴⁴¹

Em tais circunstâncias, dentre as soluções que a norma jurídica apresenta, qualquer das alternativas de solução que seja escolhida é juridicamente válida, mas a alternativa escolhida pela Administração poderá ser substituída por decisão judicial, no processo de controle respectivo, se não estiver suportada nos termos do ordenamento jurídico, não for decorrente de processo hermenêutico idôneo embasado numa teoria da argumentação jurídica racional e numa teoria dos conceitos jurídicos.

É neste ponto que se observa a discussão doutrinária antes referida, com relação aos conceitos abertos ou indeterminados, com alguns entendendo que a indeterminabilidade decorrente da imprecisão conceitual seria um tipo de discricionariedade e outros entendendo que se trata de um problema de interpretação e aplicação do Direito.

A razão está com aqueles que entendem que tal problema é uma questão de interpretação e aplicação do Direito e não de discricionariedade no sentido de escolha volitiva legalmente definida e permitida, por isso que decorrente de atribuição legal.⁴⁴²

Assim, na discricionariedade, as disposições normativas atribuem ao administrador a possibilidade de um juízo de valor subjetivo, expresso num ato volitivo

⁴⁴⁰ Ibid., p. 207. (Os grifos em itálico são do original. Os destaques em negrito e sublinhado foram acrescentados). É bom lembrar, a propósito, que o autor entende como ‘aplicadores’ do Direito tanto a Administração como o Poder Judiciário, conforme se vê da p. 200 da mesma obra aqui citada.

⁴⁴¹ MAFFINI, op. cit., p. 72.

⁴⁴² Nesse sentido: GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 201 et seq. MAFFINI, Rafael. **Direito Administrativo**. 1.ed., 2ª tir. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, p. 74-76.

em que a vontade é funcionalmente orientada ao interesse público, e, no caso dos conceitos jurídicos indeterminados, o administrador (intérprete e aplicador) produz um juízo de interpretação e aplicação da norma jurídica como um ato de inteligência.⁴⁴³

Portanto, no caso dos conceitos abertos e indeterminados, o que ocorre é aplicação da norma jurídica orientada pelos métodos e meios próprios de interpretação e aplicação do Direito, mediante uma teoria dos conceitos jurídicos e uma teoria da argumentação jurídica, enquanto, na discricionariedade, a norma jurídica, decorrente desse processo de interpretação e aplicação do Direito, no qual já foram vencidas as questões de conceitos indeterminados, apresenta, na sua consequência ou mandamento, uma possibilidade de eleição volitiva por parte do aplicador entre indiferentes jurídicos.

Em outros termos, nos conceitos abertos, a eleição não é de soluções juridicamente possíveis entre indiferentes jurídicos, mas eleição de um sentido normativo de determinado conceito, em que se atribui aos termos que compõem as disposições normativas um significado normativo orientado pelos métodos de interpretação e aplicação do Direito, por uma teoria dos conceitos jurídicos e por uma teoria da argumentação jurídica, em que pode ser discutida a questão da correção da interpretação de maneira atenciosa com o princípio de democrático. Na discricionariedade, a escolha é das possibilidades de solução ofertadas pela norma jurídica, mas não do sentido dos conceitos normativos, e as discussões recaem sobre a validade da eleição entre indiferentes jurídicos e não sobre a correção de eventual interpretação.

Na verdade, como já referido anteriormente, também nos casos de vinculação, tanto quanto nos casos de discricionariedade, aparecem as situações de conceitos abertos e imprecisos, pois esse é um problema próprio da linguagem e também da interpretação e aplicação do Direito de uma maneira geral, e não uma particularidade da discricionariedade.

E isto porque, como já acentuava FALCÃO, "... nenhuma dessas qualidades (vinculação e discricção) aparece na prática em caráter absoluto, de modo

⁴⁴³ MAFFINI, op. cit., p. 75.; GRAU, op. cit., p. 192-2011.

que a distinção das duas categorias se faz, concretamente, tendo em vista o carácter que seja predominante no ato.”⁴⁴⁴

Em exemplo, tomado de empréstimo de GRAU,⁴⁴⁵ pode esclarecer melhor o que se está a argumentar. Trata-se do caso dos Ministros do STF, em que o Presidente da República pode escolher, dentre cidadãos com mais de 35 e menos de 65 anos de idade, de notável saber jurídico e reputação ilibada, sendo a nomeação feita para o cargo após a aprovação pelo Senado.

Observe-se, primeiro, que há o limite de idade que não pode ser transposto pelo Presidente. Nessa medida, o ato é vinculado.

Em segundo lugar, há conceitos indeterminados que são o ‘notável saber jurídico’ e a ‘reputação ilibada’ utilizados no art. 101 da CRFB. Nesse aspecto, o ato continua sendo vinculado – dentro da orientação sustentada neste estudo – pois se trata de densificar e concretizar esses conceitos por via de interpretação e aplicação do Direito, o que não se caracteriza como discricionariedade.

E, por fim, atendidos esses requisitos, o Presidente da República pode escolher e nomear qualquer cidadão que bem entender, não sendo a escolha em si passível de controle pelo Poder Judiciário, precisamente por tratar-se de ato discricionário em que há eleição entre indiferentes jurídicos.

Um caso jurisprudencial, lembrado por BINENBOJM,⁴⁴⁶ embora não sobre a nomeação de Ministros do STF, mas sobre a nomeação de Conselheiros de Tribunal de Contas estadual ilustra o que se está a fundamentar. Trata-se da decisão, proferida pelo STF, no julgamento do RE nº 167137.⁴⁴⁷

Tratava-se de caso em que um cidadão, em ação popular, impugnava a nomeação de dois Conselheiros do Tribunal de Contas pelo Governador do Estado do

⁴⁴⁴ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Administrativo**. 2.ed. São Paulo: Ed. Resenha Universitária, 1977, p. 47-48.

⁴⁴⁵ GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 204.

⁴⁴⁶ BINENBOJM, Gustavo. **Uma Teoria do Direito Administrativo** – Direitos Fundamentais, Democracia e Constitucionalização. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 221-222.

⁴⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Recurso Extraordinário nº 167137-8/TO. Rel. Min. Paulo Brossard. Julgado em 18 out. 1994, unânime, **DJU** de 25 nov. 1994, p. 32312. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 06 jul. 2007. (Os destaques sublinhados e em negrito na transcrição do excerto do voto são do original).

Tocantins. A sentença de primeiro grau julgara improcedente a ação por dois fundamentos: não haveria prova nos autos de que os nomeados não preenchiam os requisitos constitucionais e que o juízo não poderia examinar o âmago do ato porque violaria o princípio da separação dos poderes.

O Tribunal de Justiça do Estado do Tocantins confirmou a sentença de improcedência, entendendo que o Judiciário não poderia examinar o mérito do ato administrativo, o qual teria sido praticado por autoridade competente e estava conforme aos ditames legais, já que observava a legalidade porque, aos olhos da autoridade nomeante, segundo seus critérios discricionários e subjetivos, os dois nomeados atendiam os dois requisitos (comprovada idoneidade e notório saber) previstos no art. 235, inciso III, da CRFB. No atinente à idoneidade, nada constava nos autos que desabonasse os dois nomeados, os quais tinham sido ocupantes de funções públicas decorrentes de mandatos eletivos, não lhes sendo atribuída nenhuma conduta ilegal na gestão desses cargos. Entendeu também o Tribunal local que os requisitos do art. 235 da CRFB constituíam-se em norma especial em relação aos requisitos do art. 73, § 1º, e que a Constituição não exige diploma para comprovar o notório saber.

O Ministro Relator no STF entendeu que a disposição do art. 235, inciso III, da CRFB não derroga as disposições do art. 73, § 1º, e 75 da CRFB, pois a norma especial somente afasta a incidência da norma geral naquilo que a especial tem de particularização. Os nomeados apenas alegaram que não lhes eram exigidos os requisitos dos incisos III e IV do § 1º do art. 73 da CRFB, por isso não havia controvérsia quanto aos fatos. Entendeu então que no caso não era vedado o exame do mérito do ato administrativo, pois na hipótese as nomeações não se tratavam de atos discricionários puros, mas de atos vinculados. É pertinente transcrever a seguinte passagem do voto do Relator sobre a questão das expressões ‘comprovada idoneidade’ e ‘notório saber’, que obviamente se tratam de conceitos abertos: “Ao contrário do que harmonicamente dizem os impugnantes à ação, a comprovada idoneidade e o notório saber, como a própria adjetivação ressalta, são elementos objetivos que não podem ser considerados pela discricionariedade, pela vontade, pela simples avaliação do Governador. Esta visão distorcida do ato administrativo praticado já seria, por si só, suficiente para demonstrar a sua contaminação. O **notório saber**

exigido pela norma do inciso III do artigo 235 das Disposições Constitucionais Gerais e o **notório conhecimento** pelo inciso III, do 1º, do art. 73, da Constituição, estão diretamente relacionados com a áreas (*sic*) do conhecimento específico, necessário ao exercício das funções dos membros dos Tribunais de Contas. (...) O problema não está na falta de diploma, até porque há diplomas e diplomas, ... (...). É que deve haver um mínimo de pertinência entre as qualidades intelectuais dos nomeados e o ofício a desempenhar.”

O Relator do julgado referido lembra ainda o caso do médico Barata Silva e dos generais Inocêncio Galvão Queiroz e Raymundo Ewerton de Quadros, nomeados para o STF, pelo Presidente Floriano Peixoto, ocasião em que o Senado rejeitou as nomeações porque suas formações nada tinham a ver com o Direito e o ‘notável saber’ tinha que ser entendido como ‘saber jurídico’.

O STF já teve oportunidade de analisar a questão da discricionariedade e da possibilidade de o Judiciário examinar o mérito do ato administrativo. No RMS 24699, o STF afirmou que a discricionariedade decorre de atribuição normativa baseada em norma jurídica válida, que permite ao administrador escolher entre indiferentes jurídicos. E no mesmo julgado a Corte reafirmou a posição de que é possível o exame do mérito do ato administrativo, na hipótese de conceitos jurídicos indeterminados, os quais não levam à discricionariedade, e permitem o amplo exame do ato, somente não substituindo a decisão da Administração quando o exame realizado no âmbito do controle judicial concluir que o ato é correto.⁴⁴⁸ Nesse exame

⁴⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso em Mandado de Segurança nº 24699/DF. Rel. Min. Eros Grau. Julgado em 30 nov. 2004, unânime, DJU de 01 jul. 2005, p. 56. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 07 mai. 2008. A ementa do julgado, entre outras disposições, estabeleceu o seguinte: “EMENTA: RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. SERVIDOR PÚBLICO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. DEMISSÃO. PODER DISCIPLINAR. LIMITES DE ATUAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO. PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA. ATO DE IMPROBIDADE. 1. (...). 2. A autoridade administrativa está autorizada a praticar atos discricionários apenas quando norma jurídica válida expressamente a ela atribuir essa livre atuação. Os atos administrativos que envolvem a aplicação de “conceitos indeterminados” estão sujeitos ao exame e controle do Poder Judiciário. O controle jurisdicional pode e deve incidir sobre os elementos do ato, à luz dos princípios que regem a atuação da Administração.” Em seu voto o Ministro Relator assentou o seguinte: “... a discricionariedade, bem ao contrário do que sustenta a doutrina mais antiga, não é consequência da utilização, nos textos normativos, de ‘conceitos indeterminados’. Só há efetivamente *discricionariedade* quando expressamente *atribuída*, pela *norma jurídica válida*, à autoridade administrativa, essa margem de decisão à margem da lei. Em outros termos: a autoridade administrativa está autorizada a atuar *discricionariamente* apenas, única e exclusivamente, quando norma jurídica válida expressamente a ela atribuir essa atuação. Insisto em que a *discricionariedade* resulta de expressa *atribuição* normativa à

são utilizados os recursos hermenêuticos em geral, como a razoabilidade e a proporcionalidade, além de uma teoria da argumentação jurídica racional e uma teoria dos conceitos jurídicos.

Assim, os conceitos abertos ou indeterminados não dão ensejo à discricionariedade.

Em face do exposto, tanto a vinculação quanto a discricionariedade podem apresentar-se como possibilidades tanto no procedimento de interpretação e aplicação do Direito a casos concretos, como na edição de regulamentos como parte do processo de formulação de normas jurídicas para aplicação do Direito, razão pela qual se impõe examinar as espécies ou tipos de regulamento aos quais normalmente a doutrina faz referência.

4.2 AS ESPÉCIES DE REGULAMENTO

Em geral, um decreto do Executivo pode tanto ser um ato normativo, quando contenha disposições gerais e abstratas, como também pode ser um ato administrativo, individual e concreto, de aplicação do Direito.

autoridade administrativa, e não da circunstância de serem ambíguos, equívocos ou suscetíveis de receberem especificações diversas os vocábulos usados nos textos normativos, dos quais resultam, por obra da interpretação, as normas jurídicas. Comete erro quem confunde discricionariedade e interpretação do direito. 7. A Administração, ao praticar atos discricionários, formula juízos de oportunidade, escolhe entre indiferentes jurídicos. Aí há decisão à margem da lei, porque à lei é indiferente a escolha que o agente da Administração vier então a fazer. Indiferente à lei, estranha à legalidade, não há porque o Poder Judiciário controlar essas decisões. Ao contrário, sempre que a Administração formule juízos de legalidade, interpreta/aplica o direito e, pois, seus atos não de ser objeto de controle judicial. Esse controle, por óbvio, há de ser empreendido à luz dos princípios, em especial, embora não exclusivamente, os afirmados pelo artigo 37 da Constituição. (...) 11. Como a atividade da Administração é infralegal – *administrar é aplicar a lei de ofício*, dizia Seabra Fagundes –, a autoridade administrativa está vinculada pelo *dever de motivar* os seus atos. Assim, a análise e ponderação da motivação do ato administrativo informam o controle, pelo Poder Judiciário, da sua *correção*. (...) 14. Nesse sentido, o Poder Judiciário vai à análise do mérito do ato administrativo, inclusive fazendo atuar as pautas da proporcionalidade e da razoabilidade, que não são princípios, mas sim critérios de aplicação do direito, ponderados no momento das normas de decisão. ... nesse exame do mérito do ato, entre outros parâmetros de análise de que para tanto se vale, o Judiciário não apenas examina a proporção que marca a relação entre meios e fins do ato, mas também aquele que se manifesta na relação entre o ato e seus motivos, tal e qual declarados na motivação. (...).” (Os destaques são do original).

Mas um decreto de caráter normativo também representa uma decisão de interpretação, como orientação geral e abstrata, para aplicação do Direito, do mesmo modo que um decreto – e não só atos administrativos decisórios – pode constituir-se num ato administrativo concreto, não normativo, que caracteriza também uma decisão como resultado de uma interpretação orientada para aplicação do Direito.

A diferença dessas duas situações está em que, num caso, a decisão em que se constitui o decreto é normativa, porque dotada de abstração e generalidade, e, noutro, a decisão é individual e concreta, e por isso não normativa, precisamente porque é destituída de generalidade e abstração.

Deixando de lado a questão dos decretos individuais e concretos, que seriam normas jurídicas de decisão produzidas pelo Executivo no caso concreto, o exame a ser feito deve alcançar apenas os decretos regulamentares editados com caráter de generalidade e abstração, seja em função e referidos a uma lei formal em particular, sejam decretos autônomos ou independentes destinados à orientação, especialmente dos agentes públicos, para aplicação do Direito, tendo em conta especialmente o princípio da isonomia.

A doutrina normalmente classifica os tipos de regulamento, como já referido, em regulamentos *secundum legem*, *contra legem*, *intra legem* e *praeter legem*. MAFFINI⁴⁴⁹ faz essa classificação partindo das respostas que dá a quatro perguntas: se a Administração, criando disposições gerais e abstratas, pode explicitar normas previstas em lei formal; se pode contrariar normas previstas em leis formais; se pode explicitar conceitos contidos em leis formais; e, por fim, se pode criar normas gerais e abstratas sem base em lei formal.

Nesses termos, regulamento *secundum legem* seria aquele que explicita disposições previstas em lei formal, esclarecendo de modo mais detalhado o seu conteúdo.⁴⁵⁰

Nesse caso, a explicitação dos conteúdos pode envolver a de conceitos abertos e indeterminados, e representará uma ‘decisão’ de interpretação por parte da

⁴⁴⁹ MAFFINI, Rafael. **Direito Administrativo**. 1.ed., 2ª tir. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, p. 90-94.

⁴⁵⁰ *Ibid.*, p. 91.

Administração – normativa porque geral e abstrata – mas decisão de interpretação, a qual pode ser controlada, especialmente pelo poder Judiciário, no sentido de avaliar se a interpretação é correta ou não, num processo de argumentação jurídica que, como todo o Direito, traz em si uma pretensão de correção.⁴⁵¹

Tal interpretação da Administração não pode inovar a ordem jurídica, seja porque o poder regulamentar assim não pode fazê-lo, seja porque ela é explicitação de significado de disposições normativas preexistentes postas pelo poder de legislar.

Regulamento *contra legem* seria aquele em que existe a possibilidade de que a Administração contrarie disposições legais, o qual não seria admitido no Direito brasileiro.⁴⁵²

Como já referido ao longo deste estudo, o poder regulamentar, diferentemente do poder de legislar, não pode inovar a ordem jurídica.

Logo, não pode um regulamento revogar uma lei formal, seja do Parlamento, seja de outro órgão estatal ao qual o poder constituinte originário deslocou o poder de legislar.

Releva lembrar que, por exemplo, como já aludido anteriormente, os decretos que alteram alíquotas de impostos como o II, o IE, o IPI e o IOF, que podem revogar leis que eventualmente fixem alíquotas intermediárias desses tributos, são fruto do exercício do poder de legislar por deslocamento constitucional e não configuram exercício do poder regulamentar.

Os regulamentos *intra legem*, segundo o autor antes citado, seriam aqueles explicitadores de conceitos contidos em leis formais, de modo que não seriam

⁴⁵¹ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica** – a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica. Trad. de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Editora, 2005, p. 140 et seq., 212 et seq. e 309 et seq. La Institucionalización de la Justicia. Granada: Editorial Comares, 2005, pp. 31 e segs. Na p. 36, desta última obra o autor assim averba sobre a pretensão de correção: “Resumiendo lo señalado sobre la formulación de la pretensión de corrección, puede decirse que ésta consta de tres elementos: (1) la afirmación de la corrección, (2) la garantía de fundamentabilidad y (3) la expectativa del reconocimiento de la corrección. (...) Quienquiera que, como participante en un sistema jurídico, por ejemplo como abogado ante un tribunal o como ciudadano en una discusión pública, realice afirmaciones sobre lo que en ese sistema jurídico está ordenado, prohibido y permitido, y para qué se está autorizado, formula la pretensión integrada por la afirmación de la corrección, la garantía de la fundamentabilidad y la expectativa del reconocimiento.”

⁴⁵² MAFFINI, Rafael. Direito Administrativo. 1.ed., 2ª tir. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, p. 91-92.

normas autônomas e independentes, pois seria imprescindível lei formal fixando os parâmetros conceituais que seriam tão-somente explicitados pelo regulamento.⁴⁵³

A temática é semelhante àquela dos regulamentos *secundum legem*, pois o que o regulamento pode explicitar são os conceitos do Direito como fato bruto, que serão vistos pelo intérprete e aplicador dentro do sistema e da noção de norma jurídica, com uma diferença: esse poder regulamentar no exercício dessa atividade de explicitação de conceitos é uma atividade interpretativa e aplicativa do Direito pela Administração, uma parte do processo de formulação da norma jurídica, que não pode inovar a ordem jurídica, e deve ser controlada pelo Judiciário com relação a sua correção.

A questão da interpretação e aplicação do Direito, como o próprio Direito, é tema sujeito a uma pretensão de correção,⁴⁵⁴ que decorre de um processo de argumentação jurídica quando da formulação da norma jurídica, de maneira justificável e atenciosa com o princípio democrático.

A norma jurídica construída pelo Judiciário, no referido controle, há de ter em conta precipuamente o fato de que o poder regulamentar – diferentemente do poder de legislar – não pode inovar a ordem jurídica e há de dizer sobre a correção ou não da interpretação e aplicação realizada pelo poder regulamentar.

Os regulamentos *praeter legem*, segundo ainda o autor acima referido, seriam aqueles editados sem embasamento em lei em sentido formal, ressaltando que a doutrina majoritária entende que não seria possível esse tipo de regulamento, pois somente a lei formal poderia inovar a ordem jurídica, sendo que há autores que entendem não existir exceção a essa regra, e autores, no extremo oposto, que dão interpretação ampla para admitir exceções, comprometendo o conteúdo do princípio da legalidade.⁴⁵⁵

⁴⁵³ Ibid., p. 92.

⁴⁵⁴ ALEXY, Robert. **La Institucionalización de la Justicia**. Granada: Editorial Comares, 2005, p. 31 et seq. LEXY, Robert. Teoria da Argumentação Jurídica – a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica. Trad. de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Editora, 2005, p. 140 et seq., 212 et seq. e 309 et seq.

⁴⁵⁵ MAFFINI, Rafael. **Direito Administrativo**. 1.ed., 2ª tir. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, p. 92-93, admite como exceção a hipótese do art. 84, VI, 'a', da CRFB, na redação dada pela Emenda nº 32/2001. Entretanto, essa hipótese, como visto no subitem 3.6 retro, não é uma exceção, pois aí não se trata do exercício do poder regulamentar, mas de exercício do poder de legislar deslocado

Também neste ponto a questão é de interpretação e aplicação do Direito.

Trata-se de saber se a Administração pode editar um regulamento, como parte do procedimento de formulação de normas jurídicas, no caminho da interpretação e aplicação do Direito, para explicitar – *rectius*, dar a interpretação correta – sobre conceitos indeterminados ou abertos utilizados pela lei formal à qual se subordina o regulamento.

E como já acentuado, a Administração, assim como o Judiciário, também aplica o Direito, podendo fazê-lo emitindo um regulamento ou individualizando a norma jurídica num caso concreto. E em qualquer dessas atividades a Administração vai precisar e especificar o significado dos conceitos indeterminados e imprecisos, e essa interpretação, seja a genérica e abstrata expressada no regulamento, seja aquela individual e particularizada expressada na decisão do caso concreto, terá a pretensão de correção e estará sujeita ao controle do Poder Judiciário exatamente no que diz respeito à sua correção. Terá a Administração apenas que demonstrar justificada e democraticamente que a decisão é correta, baseada em argumentação jurídica também correta. Aí o dever de fundamentação dos atos administrativos em atenção ao princípio democrático.

4.3 REGULAMENTO AUTÔNOMO, DISCRICIONARIEDADE E VINCULAÇÃO

No que foi exposto precedentemente já se concluiu que não é possível a edição de regulamento autônomo ou independente e também que não pode, o

inconstitucionalmente para o Executivo. Pode-se citar CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 24^a ed. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 360/363, que acentua que o poder regulamentar está fundado na Constituição, mas na extensão compatível com a posição constitucional do Executivo, pois, na medida em que o texto constitucional confere o poder regulamentar ao Presidente, ao mesmo tempo limita o exercício respectivo à fiel execução da lei. No mesmo sentido, também não admitindo exceção à referida regra está MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 26^a ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 339/340. Na linha contrária, admitindo a exceção e afirmando uma legalidade relativa, como será melhor examinado adiante (subitens 4.5 a 4.5.2), pode-se citar GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8^a ed. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 242/243.

regulamento, inovar a ordem jurídica com usurpação do poder de legislar, porque tal possibilidade de inovação não está autorizada no sistema da Constituição brasileira.

Além disso, quando o regulamento atribui significado a conceitos jurídicos, abertos, vagos e ambíguos, contidos nas leis formais, não está a Administração se utilizando de discricionariedade, mas está fazendo interpretação jurídica como ato intelectual ou de inteligência, numa parcela do procedimento de formulação de normas jurídicas, o qual decorre da teoria da argumentação jurídica que tem raízes no discurso prático racional,⁴⁵⁶ e com base numa teoria dos conceitos jurídicos, em procedimento que tem que ser respeitoso com o princípio democrático e que pode ser controlado, especialmente, pelo Judiciário.

Em tais circunstâncias, tanto no decreto normativo, dotado de generalidade e abstração, quanto no decreto de efeitos concretos, o que há é interpretação de lei formal que, apresentando termos indeterminados ou abertos, necessita de interpretação segundo os métodos e técnicas de interpretação jurídica, devendo as expressões da lei ser interpretadas pelo decreto dentro de suas possibilidades jurídicas, linguísticas, contextuais e sistêmicas, de modo justificado por uma teoria dos conceitos jurídicos e por uma teoria da argumentação jurídica, em atenção ao princípio democrático, pois o regulamento não pode se afastar do conteúdo da lei ao qual deve obediência na tarefa de detalhamento de aplicação e execução.

O decreto normativo regulamentar não pode representar inovação da ordem jurídica, pois parte sempre do sentido mínimo e possível das expressões da lei e do sistema jurídico, e o eventual controle, pelo Poder Judiciário, dar-se-á com base em instrumentos hermenêuticos, auxiliados por numa teoria da argumentação e uma teoria dos conceitos jurídicos, para que se possa apontar a decisão interpretativa contida no decreto que constitui a orientação correta, isto é, a decisão interpretativa que constitui a orientação normativa justificável e sustentável do ponto de vista de uma adequada argumentação jurídica.

⁴⁵⁶ ALEXY, Robert. **La Institucionalización de la Justicia**. Granada: Editorial Comares, 2005, p. 60-61, assim se pronuncia sobre a questão: “La teoría del discurso es una teoría procedimental de la corrección de las normas. Según ella, una norma es correcta si, y sólo si, puede ser el resultado de un determinado procedimiento, que es el de un discurso práctico racional. (...) Un discurso práctico es racional en la medida en que se cumplan las condiciones de la argumentación práctica racional.”

Anteriormente já foi visto que, em razão da separação dos Poderes, do princípio democrático e da soberania popular, a regra geral e prevalente é de que o Legislativo exerça o poder de legislar. Entretanto, por exceções, estabelecidas explícita e claramente na Constituição Federal, esse poder de legislar pode ser atribuído (deslocado) a outros órgãos estatais diversos do Parlamento, especialmente ao Poder Executivo, de que é exemplo mais saliente a edição de medidas provisórias (CRFB, arts. 62 e 84, XXVI).

Também foi visto que a delegação legislativa é vedada constitucionalmente, somente sendo admitida, também por exceção, nos expressos e precisos termos autorizados na Constituição Federal (arts. 22, par. único, e 68).

Assim, mesmo nos casos em que a lei do Parlamento estabeleça que o regulamento instituirá outras obrigações para o fiel cumprimento da lei – situações que não são incomuns na legislação tributária brasileira⁴⁵⁷ – o fato é que esse regulamento não pode ultrapassar os estritos limites do poder regulamentar, não podendo avançar no poder de legislar, a ponto de inovar a ordem jurídica.

Além disso, nem uma inexistente discricionariedade, nem os conceitos indeterminados e nem mesmo delegações legais em branco podem levar a uma disfarçada e inconstitucional delegação legislativa. Aliás, sobre as chamadas normas legais em branco, assim leciona OTERO:

“Há sempre nas ‘normas em branco’, com efeito, uma implícita delegação do legislador na Administração Pública de um papel que, podendo ser mais ou menos inovador, mais ou menos técnico, complementa e confere aplicabilidade efetiva às normas legais, razão pela qual em domínios de reserva de lei se podem suscitar dúvidas sobre a admissibilidade constitucional da amplitude inovadora de tais remissões normativas para intervenção administrativa concretizadora de espaços materiais a cargo do legislador.”⁴⁵⁸

Daí que a conclusão lógico-jurídica só pode ser de que o poder regulamentar não pode inovar a ordem jurídica – ainda que sob o manto de uma inexistente discricionariedade. Também não há um poder regulamentar autônomo e independente com capacidade de inovar a ordem jurídica.

⁴⁵⁷ Como exemplo, podem ser citadas as disposições do art.16 da Lei nº 9.779 de 19/01/1999, e do art. 11, § 1º, inciso I, da Lei nº 11.281, de 20/02/2006.

⁴⁵⁸ OTERO, Paulo. **Legalidade e Administração Pública**: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Almedina, 2007, p. 897.

Não pode, portanto, o regulamento, ampliar ou reduzir o conteúdo da lei formal sob o fundamento, velado ou aberto, de exercício do poder regulamentar, seja a pretexto de agir sob vinculação ou discricionariedade, seja com a desculpa dos conceitos abertos ou indeterminados.

4.4 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E REGULAMENTO TRIBUTÁRIO

A atividade de tributação, como referido anteriormente, atinge valores jurídicos básicos como a liberdade e o patrimônio das pessoas.⁴⁵⁹

É por isso que os direitos e garantias dos contribuintes foram alçados em nível constitucional como direitos e garantias individuais e como limitações ao chamado poder de tributar, estabelecendo, a Constituição Federal, em seu art. 150,⁴⁶⁰ um rol

⁴⁵⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5.ed., 3ª tir. São Paulo: Malheiros Editores, 1994, p. 168.

⁴⁶⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

- I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
- II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;
- III - cobrar tributos:
 - a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
 - b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
 - c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea "b";
- IV - utilizar tributo com efeito de confisco;
- V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;
- VI - instituir impostos sobre:
 - a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
 - b) templos de qualquer culto;
 - c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
 - d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

especificamente tributário de direitos e garantias não exaustivo, o qual deve ser interpretado em conexão sistêmica e em concordância prática com outros dispositivos constitucionais, como, por exemplo, aqueles consubstanciados no art. 5º e no art. 170 da CRFB.

A Constituição Federal, por obra do poder constituinte originário, estabeleceu o sistema tributário nacional e fez a discriminação de competências, delimitando assim o poder de tributar.

É dessa necessária delimitação constitucional da atividade tributante do Estado, formulada em termos de competência constitucional tributária, que decorrem e se deduzem princípios, alguns deles explícitos, outros implícitos, como o da legalidade e o da tipicidade, institutos e garantias que, como anteriormente aludido, têm antiquíssimas raízes históricas.

As disposições que informam a tributação são, assim, princípios e garantias que nasceram e se construíram historicamente. Disso são exemplos hoje, no Direito Tributário, os princípios da legalidade e da tipicidade.⁴⁶¹

A legalidade é a forma e a tipicidade é o conteúdo que preenche essa forma,⁴⁶² e ambas engendram outros princípios, como o da segurança jurídica, o da certeza jurídica e o da não-surpresa.

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas 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".

§ 7º A Lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo o fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

⁴⁶¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 170 et seq.

O cerne do Direito Tributário é a relação jurídica tributária,⁴⁶³ que normalmente é traduzida na obrigação tributária que, por sua vez, expressa uma obrigação principal, de conteúdo patrimonial (pagamento de tributo) ou de conteúdo sancionatório-patrimonial (pagamento de multa) ou, ainda, uma obrigação de conteúdo não-patrimonial, constituída por deveres de fazer, não-fazer ou suportar, que se traduz na obrigação acessória, como dever, por exemplo, de emitir notas fiscais, apresentar declarações tributárias ao Fisco, escriturar livros fiscais, abster-se de impedir a fiscalização tributária, atender requisitos exigidos pela legislação para fruir favores e benefícios fiscais, etc.

Assim, a obrigação tributária deve ser definida em lei formal como ato decorrente do Parlamento ou de outro órgão estatal, caso em que, como anteriormente acentuado, está pressuposto que esse outro órgão estatal, diverso do Parlamento, tenha recebido, do poder constituinte originário por meio da Constituição Federal, o poder de legislar como deslocamento constitucional parcial da atividade legislativa.

⁴⁶² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 214-215, assim leciona sobre os princípios referidos: “Faz-se necessário, todavia, encetar quatro observações quanto ao princípio da *tipicidade*, o qual *nunca é expresso* nas Constituições e nas leis *nominalmente*. *Tipicidade* ou *precisão* conceitual é o outro nome do princípio da legalidade material. Por primeiro, é preciso dizer que, enquanto a legalidade formal diz respeito ao veículo (*lei*), a tipicidade entronca com o conteúdo da lei (*norma*). O princípio de tipicidade é tema normativo, pois diz respeito ao conteúdo da lei. O princípio da legalidade originariamente cingia-se a requerer lei em sentido formal, continente de prescrição jurídica abstrata. Exigências ligadas aos princípios éticos da certeza e segurança do Direito, como vimos de ver, passaram a requerer que o fato gerador e o dever tributário passassem a ser rigorosamente previstos e descritos pelo legislador, daí a necessidade de *tipificar* a relação jurídica-tributária. Por isso, em segundo lugar, é preciso observar que a tipicidade não é só do fato jurígeno-tributário, como também do dever jurídico decorrente (sujeitos ativos e passivos, bases de cálculo, alíquotas, fatores outros de quantificação, *quantum debeatur* – como, onde, quando pagar o tributo). *Tipificada*, isto é, rigorosamente legislada, deve ser a norma jurídico-tributária, por inteiro, envolvendo o *descriptor* e o *prescritor*, para usar a terminologia de Lorival Vilanova. Assim, se a lei institui imposto sem alíquota, não pode a Administração integrar a lei. Esta restará inaplicada e inaplicável (...). Em terceiro lugar, a tipicidade tributária é *cerrada* para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa. Comparada com a norma de Direito Penal, verifica-se que a norma tributária é mais rígida. No Direito Penal, o *nullun crimen, nulla poena sine lege* exige que o delito seja típico, decorra de uma previsão legal precisa, mas se permite ao juiz, ao sentenciar, a dosimetria da pena, com relativa liberdade, assim como diminuir e afrouxar a pena *a posteriori*. No Direito Tributário, além de se exigir seja o fato gerador tipificado, o dever de pagar o tributo também deve sê-lo em todos os seus elementos, pois aqui importantes são tanto a previsão do tributo quanto o seu pagamento, baseado *nas fórmulas quantificação da prestação devida, e que a sociedade exige devam ser rígidas e intratáveis*.” (Os destaques são do original).

⁴⁶³ *Ibid.*, p. 35.

E deve, a obrigação tributária, ser instituída por lei formal porque se trata precisamente de intervenção invasiva dos direitos fundamentais – como o direito geral de liberdade e os direitos patrimoniais – por isso que tal atividade está sob a reserva legal constitucional que se expressa no princípio da legalidade (CRFB, arts. 150, I, e 5º, II).

O princípio da legalidade, entendido como regulação necessária por lei formal, como ato próprio de inovação da ordem jurídica, é imperativo decorrente do Estado Democrático de Direito, da separação dos Poderes, da soberania popular, do direito geral de liberdade e dos direitos fundamentais, vistos em conexão e no contexto constitucional decorrente, dentre outros dispositivos, dos arts. 1º, 2º, 5º, especialmente inciso II, 14 e 150, inciso I, todos da CRFB.

Em razão da legalidade e da tipicidade, todos os elementos da obrigação tributária, como expressão da norma tributária impositiva, formada pelo conjunto das disposições encontradas no sistema, especialmente as estabelecidas pelo poder de legislar, devem estar definidos na lei formal, sendo interditado o uso, pelo Executivo, do poder regulamentar para definir e delimitar os elementos da obrigação tributária tanto principal quanto acessória.

No Brasil, não são incomuns as afirmações, tanto na doutrina⁴⁶⁴ como na jurisprudência,⁴⁶⁵ de que a obrigação acessória, como obrigação de fazer, não-fazer ou tolerar, pode ser criada por decreto regulamentar.⁴⁶⁶

⁴⁶⁴ GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 243/244.

⁴⁶⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso em Mandado de Segurança nº 27.243/MS. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Julgado em 07 abr. 2011, unânime, DJe de 15 abr. 2011. Disponível no site: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200801483310&dt_publicacao=15/04/2011>. Acesso em 19/03/2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial nº 554377/SC. Rel. Min. Francisco Falcão. Julgado em 04 out. 2005, unânime, DJ de 19 dez. 2005, p. 215. Disponível no site: <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=poder+adj2+regulamentar+e+tribut%E1rio&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=19>>. Acesso em 16/04/2007.

⁴⁶⁶ Mas há também jurisprudência do STF em sentido contrário, isto é, de que não podem ser criadas obrigações acessórias por regulamento ou disposição normativa subalterna: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Agravo Regimental na Tutela Antecipada na Ação Cível Originária nº 1098/MG. Julgado em 08 de out. 2009, maioria, DJe de 14 mai. 2010. Disponível no site: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 04 dez. 2010. A ementa dessa decisão está assim redigida: “OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA - SURGIMENTO POR FORÇA DE INSTRUÇÃO DA

Normalmente o fundamento dessa orientação é de que a exigência do inciso II do art. 5º da CRFB não requer lei formal e, além disso, o CTN, como lei complementar, em seu art. 113,⁴⁶⁷ prevê as duas espécies de obrigação tributária, a principal e a acessória, mas estabelece que esta última decorre da legislação tributária e, no art. 96,⁴⁶⁸ preceitua o Código, que a expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares sobre tributos e relações a eles pertinentes, e no art. 100, inciso I,⁴⁶⁹ o mesmo Código ainda estabelece que são complementares das leis e dos decretos, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas. Além disso, no art. 97,⁴⁷⁰ onde o CTN desenvolve a legalidade tributária prevista na Constituição Federal, apenas

RECEITA FEDERAL - RELEVÂNCIA DO PEDIDO DE CONCESSÃO DE TUTELA ANTECIPADA E RISCO DE MANTER-SE O QUADRO COM PLENA EFICÁCIA. Ante o disposto no artigo 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, a exigir lei em sentido formal e material para ter-se o surgimento de obrigação tributária, ainda que acessória, mostra-se relevante pedido de tutela antecipada veiculado por Estado, visando a afastar sanções, considerado o que previsto em instrução da Receita Federal.”

⁴⁶⁷ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária.

⁴⁶⁸ Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

⁴⁶⁹ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

⁴⁷⁰ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

há referência, no inciso III, à obrigação principal, não havendo qualquer menção à obrigação acessória.

Em tais circunstâncias, a legislação tributária infraconstitucional tem apresentado o vezo de delegar para o poder regulamentar – não só para os decretos do Executivo, mas também para atos normativos de autoridades subalternas – a instituição das chamadas obrigações acessórias.⁴⁷¹

Entretanto, no CTN, não está autorizada – e nem poderia estar – qualquer delegação legislativa, pois, como visto, a delegação legislativa é vedada constitucionalmente,⁴⁷² somente sendo permitida nos específicos casos constitucionalmente estabelecidos (CRFB, arts. 22, par. único, e 68).

Ademais, as outras exceções à lei do Parlamento, em matéria tributária, são também somente as estabelecidas pela Constituição Federal, como deslocamentos constitucionais parciais da atividade legislativa, como aquelas das medidas provisórias (CRFB, art. 62), dos decretos para alterações de alíquotas do II, do IE, do IPI e do IOF (CRFB, art. 153, § 1º) e da instituição de tributo no caso de comoção grave de repercussão nacional ou de ocorrência de fatos que comprovem a ineficácia de medida tomada durante o estado de defesa, prevista, esta última exceção, nos arts. 137, inciso I, e 139, inciso VII, ambos da CRFB.

⁴⁷¹ São nesse sentido as disposições do art.16 da Lei nº 9.779 de 19/01/1999, e do art. 11, § 1º, inciso I, da Lei nº 11.281, de 20/02/2006, os quais têm o seguinte teor, respectivamente:

“Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.”

“Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo;”

⁴⁷² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7.ed., 2ª reimpr. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 546, assim leciona sobre a questão da indelegabilidade da competência: “Um dos mais importantes princípios constitucionais a assinalar nesta matéria é o princípio da indisponibilidade de competência ao qual está associado o princípio da tipicidade de competências. Daí que: (1) de acordo com este último, as competências dos órgãos constitucionais sejam, em regra, apenas as expressamente enumeradas na Constituição; (2) de acordo com o primeiro, as competências constitucionalmente fixadas não possam ser transferidas para órgãos diferentes daqueles a quem a Constituição as atribuiu. Estes princípios justificam a proibição da alteração das regras constitucionais de competência dos órgãos de soberania ...”

E sempre é bom lembrar que as exceções sempre vêm para confirmar a regra que, no caso, é de que a inovação da ordem jurídica, em particular da tributária, no Brasil, somente pode ser feita mediante o exercício regular do poder de legislar pelo órgão constitucionalmente autorizado pelo poder constituinte originário.

E não há autorização constitucional para que o Executivo, de qualquer dos níveis da Federação, lance mão do poder regulamentar para criar, extinguir ou modificar direitos e deveres tributários, isto é, não há autorização constitucional para que o Executivo, por meio do exercício do mero poder regulamentar possa instituir tanto a obrigação principal quanto a obrigação acessória.

Assim, obrigação acessória, tanto quanto a obrigação principal, está sob a reserva legal prevista no inciso II do art. 5º da Constituição Federal, que consagra direito geral de liberdade, de modo que a sua instituição configura intervenção ou restrição no âmbito dos direitos fundamentais.⁴⁷³

Logo, a obrigação acessória só pode ser criada, modificada ou extinta por lei formal, jamais podendo ser objeto de simples ato regulamentar, inclusive porque se trata de obrigação que, se descumprida pelo seu destinatário, dá lugar à imposição de sanção pecuniária na forma de multa punitiva.

E, mesmo os que entendem que a obrigação acessória não depende de lei formal certamente não têm o mesmo despudor de sustentar que as penalidades (multas) por descumprimento, tanto da obrigação acessória, quanto da principal, podem ser instituídas por regulamento, sem necessidade de lei formal. E inclusive o fundamento para sustentar a legalidade nesse caso é o próprio CTN, em seu art. 97, inciso V, esquecendo-se que esse dispositivo legal tem seu fundamento na Constituição Federal, que estabelece, como se vem sustentando, a reserva legal constitucional para intervenção nos direitos fundamentais.

Quando menos se haveria de fazer um raciocínio simplista de que, se para criar a penalidade é exigida lei formal, parece mais do que evidente que para criar a

⁴⁷³ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 558, na nota de rodapé nº 1044, assim averba sobre esse tema: "Entre as obrigações fiscais acessórias que impendem sobre os contribuintes (ou terceiros) contam-se as de suportar fiscalizações, exames ou inspeções fiscais que, pela sua própria natureza, afectam seriamente toda uma série de direitos, liberdades e garantias que nem sempre o interesse fiscal na cobrança dos impostos e a sua manifestação negativa concretizada na luta eficaz contra a fraude e evasão fiscais justificarão."

obrigação acessória, cujo descumprimento será o fato gerador ou a causa da penalização, há de ser também exigida lei formal.

Além disso, nunca é demais repetir, a delegação legislativa está vedada no sistema jurídico brasileiro, sendo permitida apenas na hipótese da lei delegada e nos casos de lei complementar de delegação nas matérias constitucionalmente especificadas, nos precisos termos e limites estabelecidos pela Constituição Federal (arts. 68 e 22, par. único).

Por último, o CTN, mesmo com seu caráter atual de lei complementar, não pode nem determinar deslocamentos do poder de legislar e nem autorizar delegação legislativa.

Como já reiteradamente acentuado, no sistema da Constituição brasileira, tanto os deslocamentos, quanto a delegação, não podem sequer ser feitos pelo poder constituinte derivado, de modo que, com muito mais razão, não podem muito menos ser feitos por disposição infraconstitucional, seja ela de lei complementar, ou seja, pior ainda, por disposição de lei ordinária.

Assim, tanto o deslocamento legislativo como a delegação legislativa, em matéria tributária, somente podem estar autorizados na Constituição Federal e jamais em disposições infraconstitucionais.

Portanto, a norma tributária, da qual decorre a obrigação tributária, seja a principal, seja a acessória, na parte em que a norma inova a ordem jurídica, somente pode ser, essa norma, construída por lei formal, mas jamais por regulamento tributário que não tem a aptidão de inovar a ordem jurídica.

Até se pode admitir que a norma tributária, que configure uma obrigação acessória de fazer, traduzida no dever de emissão de nota fiscal, seja composta por regulamento, precisamente na parte do detalhamento da lei formal que forma a norma tributária da obrigação acessória, e que, por exemplo, o regulamento especifique quais e como os campos da nota fiscal devem ser preenchidos pelo contribuinte, qual o número de vias, a cor das vias e assim por diante.⁴⁷⁴ Nessa medida, esse regulamento

⁴⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Ed. Rev. dos Tribunais, 1981, p. 44-46, assim pondera sobre essa temática: "Permitimo-nos dissentir de opinados juristas que apregoam que o regulamento pode ensejar deveres instrumentais, por estarmos convencidos que a tese atrita, às abertas e publicadas, com o princípio da legalidade, que domina e informa nosso direito. (...) Buscando coerência com relação às premissas que adotamos, vemos que o

irá compor a formulação da norma tributária que criou a obrigação acessória, de forma apenas complementar, mas jamais com caráter de inovação primária da ordem jurídica.

Assim, obrigação tributária acessória decorrente da norma tributária tem que ter origem na lei formal, jamais no regulamento.

Portanto, a parte da norma tributária que configura a obrigação acessória deve ter origem na lei formal, não no regulamento, que só pode complementar aspectos secundários da norma tributária e da relação jurídica decorrente.

regulamento existe para tornar efetivo o cumprimento do dever instrumental criado pela lei. Nada mais. Assim, se ela obriga uma classe de comerciantes a manter livros fiscais é o regulamento que irá dizer qual o tipo, o tamanho e o modelo dos mesmos e qual a forma de preenchê-los, de molde a facilitar-lhes o manuseio. (...) Consequentemente, se lei estadual vier a dispor que o contribuinte do ICM deve expedir uma nota fiscal para cada operação mercantil efetuada, este sintético mandamento deve ser desdobrado pelo Governador do Estado, que, através de decreto regulamentar, vai estatuir o tipo de nota fiscal a ser adotada, os itens que ela deverá conter, o número de vias a serem preenchidas e a forma de preenchimento das mesmas, a cor de cada via etc.”

4.5 ENTENDIMENTOS CONTRÁRIOS AO SUSTENTADO NESTE ESTUDO

Existem pelo menos dois respeitáveis entendimentos doutrinários, expostos por GRAU como a seguir se verá, que sustentam teses contrárias ao exposto neste estudo.

O primeiro entendimento é no sentido de que existe uma função normativa como gênero, da qual seriam espécies a função legislativa, a regulamentar e a regimental, e que o Legislativo não teria o monopólio da função normativa, com o que o Executivo poderia emitir regulamentos autônomos com aptidão de inovar originariamente a ordem jurídica.

O segundo entendimento oposto ao deste estudo – que é decorrente da primeira contrariedade acima mencionada – é aquele no qual se argumenta que a Constituição alberga o princípio da legalidade em termos relativos, de modo que as disposições do inciso II do art. 5º da CFRB não exigiriam somente lei formal, mas também admitiriam que ato regulamentar ou regimental possa impor obrigação de fazer ou não fazer ao cidadão.

A seguir, passa-se a examinar esses dois entendimentos.

4.5.1 A Tese da Função Normativa como Gênero

O primeiro entendimento referido coloca a função normativa como gênero, da qual seriam espécies a função legislativa, a função regulamentar e a função regimental.⁴⁷⁵ Sustenta-se que essa classificação decorre de um critério material e não orgânico ou institucional. Nesse sentido, função estatal seria a expressão do poder

⁴⁷⁵ GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 236 et seq. Nas páginas 239 e 240 da obra citada o autor assim escreve: “Daí, em uma tentativa de conciliação de critérios, temos que a função normativa (*material*) compreende a *função legislativa* e a *função regulamentar* (institucionais) – mais a *função regimental*, se considerarmos a normatividade emanada do Poder Judiciário.”

preordenado a finalidades e objeto de dever jurídico.⁴⁷⁶ A norma jurídica seria um preceito abstrato, genérico e inovador, tendente a regular o comportamento social, e constituiria um preceito primário porque se impõe por força própria e autônoma, que configura inovação no ordenamento jurídico, de modo que a característica da inovação estaria subsumida na primariedade.⁴⁷⁷ Partindo das lições de Renato ALESSI, que aparta as noções de primariedade e originariedade,⁴⁷⁸ a mesma doutrina conceitua estatuições primárias como aquelas impostas ou operantes por força própria, as quais podem ser emanadas tanto pelo poder originário como pelo poder derivado.⁴⁷⁹ A função normativa seria aquela que pode emanar estatuições primárias contendo preceitos abstratos.⁴⁸⁰ E, ainda, seguindo ALESSI, conceitua regulamento como estatuição primária, por isso que imposta por força própria, ainda que não emanado de um poder originário, sendo derivado porque deve fundar-se numa atribuição de poder normativo contida explícita ou implicitamente na Constituição ou numa lei.⁴⁸¹ O fundamento do poder regulamentar estaria na atribuição de poder normativo e não no poder discricionário, sendo que tal fundamento decorre da atribuição de potestade normativa material do Legislativo ao Executivo.⁴⁸² O exercício da função regulamentar pelo Executivo não decorreria de uma delegação da função legislativa.⁴⁸³ Na atribuição de função normativa (regulamentar) ao Executivo não há derrogação do princípio da separação dos poderes, pois não ocorre delegação de função legislativa.⁴⁸⁴ O Legislativo é titular apenas da função legislativa, parcela da função normativa, e não de toda esta, como indica a recepção irrefletida da teoria da separação dos Poderes.⁴⁸⁵ A delegação legislativa ocorreria quando o Executivo a desempenhe como nas hipóteses

⁴⁷⁶ GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 232.

⁴⁷⁷ *Ibid.*, p. 235.

⁴⁷⁸ *Ibid.*, p. 235-236.

⁴⁷⁹ *Ibid.*, p. 236, 238.

⁴⁸⁰ *Ibid.*, p. 235-236.

⁴⁸¹ *Ibid.*, p. 239.

⁴⁸² GRAU, loc. cit.

⁴⁸³ GRAU, loc. cit.

⁴⁸⁴ *Ibid.*, p. 240.

⁴⁸⁵ GRAU, loc. cit.

dos arts. 62 e 68 da Constituição Federal.⁴⁸⁶ O Executivo e o Judiciário quando fazem uso da função regulamentar e da função regimental emanam estatuições primárias com conteúdo normativo em decorrência do poder derivado.⁴⁸⁷ Existiria uma ‘vocaçãõ do ordenamento jurídico a realizar-se como um todo’ que ativaria a função normativa na sua globalidade (legislativa, regulamentar e regimental).⁴⁸⁸ A exigência de a função regulamentar condicionar-se a atribuições do Legislativo é mero expediente do equilíbrio dos Poderes, mas haveria preexistência da função regulamentar como vocação à integração do ordenamento. A função regulamentar preexistiria à atribuição, a qual poderia ser comparada ao tiro de partida numa corrida, em que a faculdade de correr velozmente é própria de cada participante, como é o poder regulamentar para o Executivo. Assim, a função regulamentar não seria delegaçãõ legislativa. Portanto, a imposiçãõ de obrigaçãõ de fazer ou não fazer decorreria dessa atribuiçãõ e teria surgido entãõ em virtude de lei.⁴⁸⁹

A divergência deste estudo em relação a essa teorizaçãõ é conceitual e sistemática.

Diga-se inicialmente que a inovaçãõ da ordem jurídica não é algo que se liga ontologicamente à função normativa, pois isso depende do sistema constitucional concreto que se esteja analisando que, no caso, é o brasileiro. Portanto, é a Constituição que, como visto anteriormente, defere o poder de legislar a este ou àquele órgão do Estado, no caso do Brasil, prevalentemente ao Legislativo, mas com deslocamentos constitucionais parciais da atividade legislativa, decorrentes do poder constituinte originário, sendo que ditos deslocamentos fazem parte e integram a configuraçãõ da separaçãõ de Poderes no Brasil.

⁴⁸⁶ GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 240.

⁴⁸⁷ Ibid., p. 243-244.

⁴⁸⁸ Ibid., p. 245.

⁴⁸⁹ Ibid., p. 245-246.

Tudo indica, pois, que, como pano de fundo do entendimento doutrinário referido está uma pré-compreensão além ou metaconstitucional, no sentido de pretender que o Executivo legisle sem autorização constitucional⁴⁹⁰ baseando-se num arquétipo apriorístico⁴⁹¹ e não com base na situação concreta da Constituição brasileira.

É certo, como antes se fez referência, que a função regulamentar, em particular a tributária – e também a regimental, que não é objeto deste estudo – radicam na Constituição. Todavia, o só fato de radicar na Constituição não implica *ipso facto* atribuição de poder de legislar como inovação da ordem jurídica a qualquer órgão do Estado em quaisquer circunstâncias. Nesse sentido, a questão não é ontológica, mas decorre da conformação normativa da atribuição de competência posta na própria Constituição Federal. O poder regulamentar tributário é dado pela Constituição, mas é ao mesmo tempo por ela limitado tão só para a fiel execução da lei formal.⁴⁹²

Como já foi referido ao longo deste estudo, o Brasil constitui-se numa República que adota o Estado Democrático de Direito e a Federação (CRFB, art. 1º), protege a dignidade da pessoa humana (CRFB, arts. 1º, III, 226, § 7º, 227 e 230), abraça a soberania popular, em que todo poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes ou diretamente (CRFB, art. 1º, par. único, e art. 14), assume a tripartição de Poderes (CRFB, art. 2º) e adota uma tábua de direitos fundamentais, entre eles um direito geral de liberdade, remetendo as eventuais restrições de direitos fundamentais à reserva de lei (CRFB, art. 5º), com especial destaque para a legalidade tributária (CRFB, art. 150, I). E, ademais, torna intangíveis pelo poder constituinte

⁴⁹⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7., ed. 2ª reimpr. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 247, assim leciona: “O princípio fundamental do estado de direito democrático não é o de que o que a constituição não proíbe é permitido (transferência livre ou encapuçada do princípio da liberdade individual para o direito constitucional), mas sim o de que os órgãos do estado só têm competência para fazer aquilo que a constituição lhes permite (cfr. art. 111.º/2).”

⁴⁹¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed., 2ª reimpr. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 251-252, após referir ao exercício de poderes administrativos pelo Parlamento, ao exercício de funções legislativas pelo Governo e ao exercício de funções administrativas pelo juiz, afirma que “... são apenas exemplos de ordenação funcional não coincidente com arquétipos apriorísticos e que só nos contextos constitucionais concretos deve ser explicada. A sobreposição das linhas divisórias de funções não justifica, por si só, que se fale de «rupturas de divisão de poderes».” (O destaque é do original).

⁴⁹² CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 362.

derivado tanto os direitos fundamentais, a soberania popular, a separação de Poderes e a Federação (CRFB, art. 60, § 4º).

Nesse quadro de disposições constitucionais, não seria outra a opção concreta da Constituição brasileira, de que a atribuição do poder de legislar, como atribuição de competência normativa, inclusive a órgãos do Estado diversos do Legislativo, como deslocamento constitucional parcial da atividade legislativa, é feita de maneira expressa e clara, compondo o próprio perfil da separação de Poderes nas peculiaridades do Brasil. Dos deslocamentos do poder de legislar são exemplos os arts. 62 e 153, § 1º, ambos da Constituição Federal.

Por outro lado, a delegação legislativa, também como atribuição de competência normativa, somente pode ocorrer de forma clara e expressa, nos termos do que dispõe também a Constituição Federal nos seus arts. 22, par. único, e 68.

Além disso, a atribuição de competência legislativa, como poder legislar inovando a ordem jurídica, foi deferida prevalentemente ao Parlamento (CFRB, art. 48), o qual pode sustar atos do Executivo que exorbitem do poder regulamentar (CRFB, art. 49, V), sendo atribuição constitucional do Legislativo preservar sua competência legislativa em face da atribuição normativa a outros Poderes (CRFB, art. 49, XI), o que significa que, mesmo diante da delegação legislativa (CRFB, arts. 22, par. único e 68) e diante dos deslocamentos constitucionais do poder de legislar (CRFB, art. 62), cabe ao Congresso Nacional o controle dessas atividades, de modo que tal controle não incide apenas sobre o poder regulamentar do Executivo.

Ademais, ao Executivo foi constitucionalmente atribuída competência normativa expressa para o exercício do poder regulamentar, mas estritamente para a fiel execução das leis (CRFB, art. 84, IV), e quando a Constituição quis que o Executivo legislasse, com poder de inovação da ordem jurídica, a ele atribuiu a competência normativa como deslocamento do poder de legislar, nos precisos termos do art. 62, ou abriu a possibilidade da delegação legislativa, nos termos do art. 68.

Em tal contexto constitucional concreto, resta evidente que não há um poder implícito de inovação da ordem jurídica atribuído a qualquer dos outros Poderes que não seja ao Legislativo.

Em tais circunstâncias, a função normativa do Judiciário e do Executivo não envolve o poder de legislar, pois este depende de atribuição constitucional expressa e clara por disposição do poder constituinte originário (CFRB, arts. 2º e 60, § 4º, III).

Por outras palavras, no Brasil, afora o Parlamento, outros órgãos do Estado somente têm o poder de legislar por exceção constitucional clara e expressa, posta pelo poder constituinte originário.

Logo, no sistema constitucional brasileiro é equivocado pensar que a função normativa é gênero do qual a função legislativa seria espécie. Se, como se vem sustentando neste estudo, a função legislativa como exercício do poder de legislar é a que possibilita a inovação da ordem jurídica, e que o poder regulamentar não se confunde com o poder de legislar e não pode inovar a ordem jurídica, então é impositivo reconhecer que, no contexto concreto da Constituição brasileira, toda função legislativa é normativa, mas nem toda função normativa é legislativa, pois, na conformação constitucional brasileira, o exercício do poder regulamentar não pode inovar a ordem jurídica.

Não há, portanto, essa inferência lógica, sem mais, de gênero para espécie entre função normativa e função legislativa.

E, para demonstrar essa questão, basta lembrar o exemplo do art. 153, § 1º, da CFRB, ao qual antes se fez referência, trazido pela doutrina mencionada como um caso de regulamento autorizado porque partiria da atribuição explícita, pelo dispositivo mencionado, de função normativa ao Executivo.⁴⁹³

Ocorre que, como visto, esse caso não é de exercício do poder regulamentar, mas se trata de um caso de deslocamento constitucional parcial do poder de legislar, decorrente do poder constituinte originário, tanto que, como já foi acentuado, o decreto que seja editado com base nessa potestade pode eventualmente revogar a lei formal que tenha fixado alíquotas intermediárias entre um limite máximo e um limite mínimo. Observe-se que o que o decreto, nesse caso, não pode fazer é apenas modificar os limites mínimo e máximo fixados em lei – porque a Constituição a

⁴⁹³ GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 248.

tanto não autorizou –, mas, no espaço de amplitude entre o mínimo e o máximo, o decreto pode alterar livremente as alíquotas para mais ou para menos, tenham ou não sido elas fixadas em lei do Parlamento, ou em medida provisória do próprio Executivo, e, em tais circunstâncias, nessa medida, o decreto irá revogar a lei ou a medida provisória, não porque o Executivo disponha de poder regulamentar, mas porque a Constituição a tanto autorizou, deslocando parcialmente para o Executivo o poder de legislar.

Portanto, definitivamente, não se trata, nessa hipótese, de exercício do poder regulamentar, mas de exercício do poder de legislar inovando a ordem jurídica, tudo decorrente de um deslocamento constitucional do poder de legislar.

A mesma doutrina também traz como exemplo de atribuição implícita de função normativa o art. 21, inciso XII, da CRFB, que estabelece a competência da União para explorar determinados serviços públicos, caso em que se imporia a emanção de um regulamento autônomo.⁴⁹⁴

Nessa hipótese o regulamento é para a disciplina dos serviços, mas não para criar, modificar ou extinguir direitos e deveres, isto é, não pode tal regulamento inovar a ordem jurídica, pelos mesmos fundamentos já expostos até este ponto.

O fundamento do poder regulamentar, assim como o do poder de legislar, é a Constituição Federal. Mas, como visto, trata-se de poderes ou competências normativas diferentes, com alcances diferentes. Há efetivamente um poder normativo do Executivo, fundado na Constituição, que se traduz no poder regulamentar, mas sem força de inovação da ordem jurídica e limitado constitucionalmente para a fiel execução da lei formal (CRFB, art. 84, inciso IV).

Precisamente por isso, e porque não há delegação legislativa, a não ser aquelas expressas na Constituição Federal, não pode haver atribuição por lei formal ao Executivo nem de poder regulamentar e muito menos de poder de legislar. No sistema brasileiro, o poder regulamentar é inerente ao Executivo por força da própria Constituição Federal, mas, repita-se, não pode inovar a ordem jurídica e limita-se ao conteúdo da lei formal.

⁴⁹⁴ GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 6.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 253.

Assim, são sempre despiciendas as disposições de leis formais que atribuem ao Executivo o poder regulamentar, e isto pelo simples fato de que o Executivo já o detém por competência normativa atribuída pela Constituição Federal.⁴⁹⁵

Como a competência é, nesse sentido, uma função referida a finalidades⁴⁹⁶ o regulamento deve vir, como já referido, tanto por princípio de isonomia, para que haja tratamento igual e uniforme a todos, quanto para estabelecer o significado de conteúdos pertinentes a conceitos abertos e indeterminados, como antes aludido, sem que isso represente, por si só, exercício nem de poder discricionário e nem de poder vinculado e, muito menos, inovação da ordem jurídica e modificação do conteúdo da lei formal.

Embora o poder regulamentar esteja fundado na Constituição, isso não o torna, como já referido, um poder capaz de inovar a ordem jurídica no sentido de criar, modificar ou extinguir direitos e deveres. Essa capacidade quem a detém é apenas o poder de legislar. E o poder de legislar só pode ser deferido a outro órgão estatal diverso do Parlamento, por disposição expressa e clara constante da Constituição, oriunda do poder constituinte originário.

Assim, se o Direito como fato bruto – e o sistema jurídico – é composto por disposições que não têm a capacidade de inovar a ordem jurídica, dentre elas as decorrentes do poder regulamentar, então é equivocado pensar que todos os fatores normativos que contribuem para a descoberta e formulação da norma jurídica têm o poder constitucionalmente fundado de inovar a ordem jurídica, por isso que a norma jurídica pode conter na sua formulação elementos que não têm o poder de inovar a ordem jurídica.⁴⁹⁷

⁴⁹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 361/362.

⁴⁹⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed., 2ª reimpr. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 544, dissertando sobre os sentidos do polissêmico termo 'função' assim se expressa: "Na literatura juspublicística, os sentidos mais correntes são os de função como «actividade» ou como «poder do Estado». Estes sentidos estarão presentes na exposição seguinte, devendo, porém, observar-se que a *ordenação material das funções do Estado* desenvolvida na mais recente literatura apela para o conceito de função como *relação referencial*. A função é sempre uma relação de referência entre uma norma de competência e os fins dessa mesma norma."

⁴⁹⁷ GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 245. Diferentemente do sustentado pelo eminente autor referido, a norma inova a ordem jurídica, mas ela é resultante lógica e axiológica do sistema jurídico, e dos elementos que o compõem, os quais nem todos detêm o poder de inovação da ordem jurídica.

Isso demonstra mais uma vez que é equivocado o raciocínio de que existe, entre função normativa e função legislativa, uma relação simples e de inferência lógica de gênero para espécie.

E isto porque pode existir o exercício da função normativa por algum órgão estatal sem que esse mesmo órgão detenha o poder de inovar a ordem jurídica, característica que é própria apenas da lei formal, decorrente de determinações constitucionais, procedentes do poder constituinte originário, que concedem ou atribuem tal poder prevalentemente ao Parlamento e, por exceção, a órgãos estatais outros como deslocamento parcial do poder de legislar.

Na verdade, a inovação da ordem jurídica, entendida como a possibilidade de criação, modificação e extinção de direitos e deveres, é exercício de poder, o qual, no Estado Democrático de Direito, toma o nome de poder de legislar e pertence ao Poder Legislativo, designado pela Constituição como representante efetivo da soberania popular, órgão de formação da vontade política e onde estão representadas as minorias, tudo decorrente de mecanismos constitucionalmente estabelecidos.

Daí que, como anteriormente acentuado, o deslocamento desse poder de legislar para outros centros de poder somente pode ocorrer por disposição constitucional decorrente do poder constituinte originário, pois envolve a separação dos poderes que é cláusula pétrea intangível pelo poder constituinte derivado.

A delegação legislativa na Constituição Federal é apenas a do art. 22, parágrafo único, por lei complementar de delegação (CRFB, art. 69), e a do art. 68, por resolução do Congresso Nacional.

As medidas provisórias não constituem delegação legislativa, mas deslocamentos constitucionais parciais do poder de legislar, formulados por disposições do poder constituinte originário, por isso integram a configuração própria e concreta da separação dos Poderes no Brasil.

Como precedentemente acentuado, a questão não é colocar a função normativa como gênero e as funções legislativa, regulamentar e regimental como espécies. O que realmente importa é saber como a Constituição brasileira caracterizou a inovação da ordem jurídica e como ela definiu o órgão e o procedimento segundo o qual a inovação pode ser levada a efeito com legitimidade.

A inovação da ordem jurídica se dá através do exercício do poder de legislar e somente detém o poder de legislar – *rectius*, de inovar a ordem jurídica – quem foi autorizado expressamente pela Constituição.

O que é relevante no Estado Constitucional e Democrático de Direito não é saber se o que o Legislativo, o Executivo e o Judiciário praticam são atos legislativos, executivos ou jurisdicionais, mas saber se o que tais instituições fazem pode ser feito e se é feito de forma legítima.⁴⁹⁸

4.5.2 A Tese da Legalidade Relativa

Sustenta-se que se há na Constituição o princípio da reserva absoluta de lei, porque há matérias que só podem ser tratadas por lei,⁴⁹⁹ então seria evidente que as matérias excluídas poderiam ser tratadas por regulamento.

Argumenta-se que as disposições do inciso II do art. 5º da CFRB albergam o princípio da legalidade em termos relativos,⁵⁰⁰ o que levaria à conclusão de que se estaria dando acatamento ao dispositivo constitucional quando ato normativo não-legislativo, mas regulamentar ou regimental, impusesse obrigação de fazer ou não-fazer aos seus destinatários.

E tanto isso seria verdadeiro – a relativização do princípio da legalidade prevista no art. 5º, II, da CFRB – que pelos menos em outros três dispositivos constitucionais (arts. 5º, XXXIX, 150, I, e 170, par. único) o princípio da legalidade seria retomado em termos absolutos para a questão da definição de crimes, para a exigência de tributo e para autorização a órgão público para o exercício de atividade econômica.⁵⁰¹ Assim, se no art. 5º, inciso II, não se tratasse da legalidade apenas em termos relativos, não haveria razão para inserção, na Constituição, das outras

⁴⁹⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed., 2ª reimpr. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 251.

⁴⁹⁹ GRAU, Eros Roberto. *O Direito Posto e o Direito Pressuposto*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 243.

⁵⁰⁰ *Ibid.*, pp. 242/243.

⁵⁰¹ GRAU, loc. cit.

disposições referidas, consagrando a legalidade em termos absolutos.⁵⁰² Portanto, argumenta-se, se há o princípio da reserva de lei em termos absolutos, é evidente que as matérias excluídas podem ser tratadas por regulamentos, pois o texto constitucional não teria disposição despicienda.⁵⁰³

Os argumentos utilizados, como visto, são dois, e impressionam não só pela autoridade de quem os pronuncia como também pela lógica incomum que ostentam.

Entretanto, um exame aprofundado do tema revela nuances não percebidas.

Começando pela análise do segundo e último argumento, de que não haveria no texto constitucional disposições despiciendas ou supérfluas.

A análise mais aprofundada desse argumento demonstra que ele não pode sustentar-se.

Com efeito, não só a Constituição, mas também as leis em geral e outras disposições normativas – especialmente quando tomadas como fatos brutos, como anteriormente referido – são sempre repletas não só de contradições e colisões, mas principalmente de disposições supérfluas e redundantes e também de palavras inúteis.

Ficando-se apenas nas disposições supérfluas e redundantes e nas palavras inúteis, percebe-se que isso apenas não ocorre no âmbito do sistema e da norma jurídica formulada pelo intérprete e aplicador, já que, como precedentemente referido, os conflitos, as contradições e as inconsistências somente existem nos dados brutos do Direito, mas não no nível do sistema e da norma jurídica, pois aqui, se existirem, são insuficiências do intérprete e aplicador.

E, para demonstrar o que aqui se afirma, basta apenas um exemplo entre tantos. Tome-se o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea ‘a’, e o art. 146, inciso III, letra ‘a’, ambos da Constituição Federal.⁵⁰⁴ O primeiro dos dispositivos mencionados estabelece

⁵⁰² GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 8.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 247.

⁵⁰³ Ibid., p. 247.

⁵⁰⁴ Os dispositivos citados estão assim redigidos:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

que, em matéria de ICMS, cabe à lei complementar definir os contribuintes do imposto. O segundo dispositivo mencionado preceitua, de maneira praticamente idêntica, que cabe à lei complementar, em relação aos impostos, definir, entre outros elementos, os contribuintes.

Observa-se, portanto, que ambos os dispositivos dizem exatamente a mesma coisa. A única diferença é que um deles – o art. 146, III, 'a' – aplica-se a todos os impostos do sistema tributário brasileiro e, o outro – o art. 155, § 2º, XII, 'a' – tem seu âmbito de alcance limitado apenas ao ICMS, portanto, a um imposto específico.

Ora, se já existe o art. 146, III, 'a', da CRFB, estabelecendo que a lei complementar defina os contribuintes dos impostos, resta mais do que evidente que a disposição do art. 155, § 2º, XII, 'a', é absolutamente supérflua, redundante e inútil.

Existindo já uma disposição constitucional determinando, em relação a todos os impostos – e o ICMS é um imposto – que a lei complementar defina os contribuintes, é óbvio que nenhuma necessidade há, a não ser por superfluidade, redundância e inutilidade, que a mesmíssima disposição seja repetida com relação a um imposto em particular, no caso, o ICMS.

Entretanto, como referido, esses 'erros', repetições, redundâncias, conflitos, contradições, inutilidades, seja lá como se chamem, são próprios da linguagem bruta do Direito. Mas não podem passar e nem contaminar a linguagem do sistema e da norma – a linguagem-do-objeto – e tampouco podem contaminar a metalinguagem utilizada pela doutrina.

Além disso, as duas disposições mencionadas no exemplo demonstram que a Constituição pode ou não usar palavras técnicas, embora de regra, no mais das vezes use a linguagem natural, comum do cotidiano, e não palavras técnicas.

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;"

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;"

Seja como for, o sentido das expressões constitucionais há ser averiguado no contexto da unidade da Constituição, de forma sistêmica e a partir de um significado mínimo pré-constitucional, segundo as regras da argumentação jurídica e uma teoria dos conceitos jurídicos que devem ser utilizadas no procedimento uno de interpretação e aplicação do Direito.

A expressão ‘contribuinte’, utilizada nos dois dispositivos mencionados no exemplo, está em sentido comum da linguagem do povo e não no seu sentido técnico-jurídico-tributário.

E isto porque, como se sabe, a sujeição passiva tributária não se limita ao ‘contribuinte’, e o próprio CTN, adotando linguagem técnica, define o gênero sujeito passivo e as espécies ‘contribuinte’, ‘responsável’ e ‘sucessor’. Além dessas três espécies de sujeito passivo, há ainda o ‘substituto tributário’ que, embora seja figura não mencionada expressamente no CTN, pode ter seus traços visualizados no art. 128 do mesmo Código e, com maior precisão, no art. 150, § 7º, da CRFB, com delineamento mais específico, por exemplo, na Lei Complementar nº. 87/1996.

Ora, se a lei complementar, como está expresso nos dois dispositivos constitucionais citados no exemplo, somente pudesse definir o ‘contribuinte’, uma interpretação apressada e estrita da Constituição – feita certamente por um leguleio – poderia entender que o CTN e a LC nº. 87/1996 não poderiam definir as outras espécies de sujeito passivo (substituto, responsável e sucessor), pois a Constituição somente teria autorizado a lei complementar a definir o ‘contribuinte’ e não as outras figuras: do substituto, do responsável e do sucessor.

Evidentemente, tal interpretação não teria a menor razão de ser, embora pudesse decorrer da estrita literalidade das disposições constitucionais referidas.

Ora, a interpretação adequada e sistêmica da Constituição, proveniente de uma idônea e justificável teoria da argumentação e de uma teoria dos conceitos, só pode levar à conclusão de que, naqueles dois dispositivos mencionados, quando a Constituição referiu a ‘contribuinte’, aludiu ou quis referir, na verdade, ao gênero ‘sujeito passivo’, pois o que a lei complementar vai verdadeiramente definir é muito mais o substituto, o sucessor e o responsável e muito menos o contribuinte, pois este último só pode ser aquele que faz o fato gerador, de modo que, definido o fato gerador – o que

no mais das vezes pode ser inferido dos próprios dizeres constitucionais – estará implicitamente definido o contribuinte, e o que realmente reclama definição na legislação inferior, complementar ou ordinária, são as figuras do substituto, do responsável e do sucessor e não, a rigor, a do contribuinte.

Assim, o CTN define o gênero sujeito passivo como a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade (art. 121, *caput*) e, como espécies, o contribuinte (art. 121, par. único, inciso I) como sendo aquele que tem relação pessoal e direta com o fato gerador; o responsável em sentido estrito (arts. 121, par. único, I, e 134 e 135), como sendo aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, tem obrigação decorrente de lei; e o sucessor, nas diversas modalidades de sucessão tributária (*causa mortis*, negocial, falimentar, etc., arts. 131, 132 e 133); e, por fim, a LC nº. 87/1996 define o substituto no art. 6º e seguintes.

O primeiro argumento oposto à orientação deste estudo – mas o último, que agora se aborda – é o de que, se, pelo menos em três dispositivos, a Constituição estabeleceu o princípio da reserva absoluta de lei, então é porque as demais matérias, excluídas desses dispositivos mencionados, poderiam ser tratadas por simples regulamento.

O argumento também não prospera.

Até poderia haver dúvida sobre se esse argumento poderia ou não ser aceito em área não abrangente dos direitos fundamentais, que não envolvesse o direito geral de liberdade, ou nas áreas ditas não-essenciais, para usar a terminologia cunhada pela doutrina e pela jurisprudência constitucional alemã.⁵⁰⁵⁻⁵⁰⁶

Entretanto, o argumento fenece quando se trata de tema essencial à realização e ao respeito dos direitos fundamentais, como é o caso da tributação e das prestações exigidas em função do exercício do poder de tributar, como se buscou demonstrar ao longo desta investigação.

⁵⁰⁵ HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Trad. (da 20ª edição alemã) de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 386-387.

⁵⁰⁶ BÜLOW, Eric. La Legislación. In: BENDA, Ernest; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang. **Manual de Derecho Constitucional**. 2.ed. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 731.

E, sempre que se trata da liberdade pessoal e patrimonial, não há dúvida de que se navega em mares de direitos fundamentais. É que, mesmo nos casos em que não esteja diretamente em jogo a liberdade pessoal e patrimonial, a intervenção estatal estará submetida ao que se pode chamar de direito fundamental subsidiário decorrente da liberdade geral de ação que estende a sua eficácia também no âmbito jurídico-patrimonial.⁵⁰⁷

Não há dúvida, portanto, que em tema de exercício do poder regulamentar tributário, o objeto é sempre a limitação ou intervenção nos direitos fundamentais.

Veja-se que mesmo no *caput* do art. 5º, quando a Constituição refere à lei, a expressão está inserida no primeiro dos artigos que tratam dos direitos e garantias fundamentais (Capítulo I do Título II da Constituição), não havendo dúvida, como antes referido, que o inciso II do art. 5º da CRFB consagra o direito geral de liberdade como direito fundamental.

Como já aludido precedentemente, esse direito geral de liberdade é subsidiário,⁵⁰⁸ no sentido de que é invocável sempre que a intervenção do legislador não alcance direitos especiais de liberdade protegidos em dispositivos específicos da

⁵⁰⁷ PAPIER, Juan Jorge. Ley Fundamental e Orden Económico. In: BENDA, Ernest; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang. **Manual de Derecho Constitucional**. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 607-608. Especificamente na p. 608 o autor assim assenta: “Pero allí donde no existe esta conexión del presupuesto de hecho del gravamen con supuestos garantizados por un específico Derecho fundamental entra en acción el *Derecho fundamental subsidiario* de la libertad general de acción (art. 2.1 GG), que también despliega su eficacia en el ámbito jurídico-patrimonial” (O destaque em itálico é do original).

⁵⁰⁸ ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. 1.ed., 3ª reimpresión. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, pp. 375 e segs. Em outra passagem, nas pp. 363/364 da mesma obra o autor acentua: “Todo lo que está protegido por derechos especiales de libertad estaría entonces protegido por el derecho general de libertad. En esta medida, existe una relación lógica de inclusión. El supuesto de hecho del derecho general de libertad incluye, por definición, los supuestos de hecho de todos los derechos especiales de libertad. Del hecho de que está permitido *prima facie* hacer u omitir lo que se quiera, se sigue lógicamente que *prima facie* está permitido expresar o no expresar la propia opinión, elegir o no elegir libremente una determinada profesión, etc. (...) se trata de disposiciones adicionales al derecho general de libertad por parte del legislador constitucional. (...)” (Os destaques são do original). A seguir, após afirmar que não há relação dedutiva entre as disposições adicionais e o direito geral de liberdade, o autor conclui na p. 365: “En vista de este resultado, no puede hablarse de un sistema deductivo y solo en un sentido restrictivo cabe hablar de un sistema cerrado. El sistema es cerrado en la medida en que el derecho general de libertad protege ampliamente *prima facie* la libertad negativa (en sentido estricto). Es abierto en la medida en que la existencia del derecho general de libertad mantiene abierta la posibilidad de nuevos derechos definitivos, como así también de nuevos derechos tácitos. Ambas cosas tienen que ser valoradas positivamente.” (Os destaques são do original).

Constituição Federal, como, por exemplo, as hipóteses da liberdade do pensamento (CRFB, art. 5º, IV), da liberdade de consciência e religião (CRFB, art. 5º, VI), da liberdade intelectual, artística, científica e de comunicação (CRFB, art. 5º, IX), da liberdade de trabalho, ofício e profissão (CRFB, art. 5º, XIII), entre outros.

Em tais circunstâncias, o entendimento há de ser exatamente ao contrário do argumento doutrinário referido, isto é, ao invés de se entender que as matérias não submetidas à reserva legal estariam livres para ser tratadas por regulamento inovador da ordem jurídica e à disposição do Executivo ou de órgão diverso do legislador, o que há de se entender é que nesses casos, especialmente tratando-se de direitos fundamentais, a falta da reserva legal significa que a proteção ao direito deve ser aumentada⁵⁰⁹ e não fragilizada para permitir a limitação ou intervenção por simples e subalterno regulamento.

Como acentua CANOTILHO,⁵¹⁰

O princípio fundamental do estado de direito democrático não é o de que o que a constituição não proíbe é permitido (transferência livre ou encapuçada do princípio da liberdade individual para o direito constitucional), mas sim o de que os órgãos do estado só têm competência para fazer aquilo que a constituição lhes permite (cfr. art. 111.º/2).

A obrigação acessória, como obrigação de fazer, não-fazer ou suportar, afeta diretamente o direito geral de liberdade no âmbito dos direitos e garantias fundamentais, sobretudo porque muitas vezes são transferidos para os contribuintes, de forma injustificada e até mesmo abusiva, encargos que devem competir à Administração, conforme tem sido reconhecido pela doutrina de uma maneira geral.⁵¹¹

⁵⁰⁹ HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Trad. (da 20ª edição alemã) de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998. p. 254. O autor acentua a propósito: “A falta de uma reserva legal indica não sem-mais um merecimento de proteção aumentado do direito garantido. – Que a liberdade de reunião em lugares fechados (artigo 8º, alínea 1, da Lei Fundamental), que a nenhuma reserva legal está sujeita, deva ser mais merecedora de proteção do que o mais antigo e mais elementar, que está, todavia, sob reserva legal ordinária, direito fundamental da liberdade da pessoa (artigo 2º, alínea 2, frase 2, da Lei Fundamental) dificilmente pode ser aceito.”

⁵¹⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed., 2ª reimpr. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 247.

⁵¹¹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004. p. 557/558, na nota de rodapé nº 1044, assim averba sobre esse tema: “A propósito das obrigações fiscais acessórias é de referir que se assiste actualmente, um pouco por toda a parte, à entrega aos particulares (contribuintes e terceiros) de parte significativa das tarefas de administração ou gestão de impostos, vinculando-os, sem qualquer compensação, ao lançamento, liquidação e cobrança de

Na verdade, não se pode mesmo admitir que uma obrigação acessória que, em caso de descumprimento, sujeita o contribuinte a pesadas sanções, por meio de multas pecuniárias de natureza punitiva, seja instituída por simples ato do poder regulamentar, desconhecendo-se a conexão direta e imediata que esse tema tem com os direitos e garantias fundamentais, cujas restrições constitucionalmente estão sob a reserva legal, expressada no princípio da legalidade.

Por tudo o que até aqui foi exposto, ainda que houvesse dúvida sobre o bloqueio de criação de obrigação acessória por regulamento, o fato é que, até mesmo argumentos mais simples e de menor calibre, apontam no sentido dessa vedação.

É que, se a própria sanção, no caso as aludidas multas pecuniárias, estão indubitavelmente sujeitas à legalidade estrita, porque são penas impostas ao sujeito passivo, *a fortiori* e por certo não poderia ser diferente em relação à norma que juridiciza a conduta que, sendo descumprida, acarreta precisamente o rigor da incidência da norma sancionatória.

Portanto, em Direito Tributário tanto a obrigação principal, como a obrigação acessória, traduzida em obrigações de fazer, não-fazer e suportar, têm sua instituição submetidas ao princípio constitucional da reserva legal, esta expressada e traduzida no princípio da legalidade. Por isso não podem, ambas as obrigações referidas, ser passíveis de instituição, modificação ou extinção por meio de ato decorrente do exercício do poder regulamentar.

diversos impostos, o que naturalmente levanta a questão de saber (mesmo que não chegue à situação extrema figurada por P. ANSELEK, *Peut-il y avoir un État sans finances?*, esp. Pp. 275 e ss, de um estado sem qualquer actividade financeira *própria*) até onde é constitucionalmente legítimo ir nesta progressiva conversão dos particulares e suas organizações numa 'administração fiscal indirecta *ad hoc*' sem violação dos direitos, liberdades e garantias fundamentais dos cidadãos. Por certo que esta manifestação do fenómeno mais geral do crescente 'abandono' das tarefas (e responsabilidades) clássicas do estado não pode deixar de ser testado com base na ponderação típica das afectações (*rectius* restrições) jusfundamentais, em que o valor constitucional consubstanciado no dever fundamental de pagar impostos não pode servir de suporte a todas e quaisquer soluções de 'privatização' das competências tributárias. (...) Entre as obrigações fiscais acessórias que impendem sobre os contribuintes (ou terceiros) contam-se as de suportar fiscalizações, exames ou inspecções fiscais que, pela sua própria natureza, afectam seriamente toda uma série de direitos, liberdades e garantias que nem sempre o interesse fiscal na cobrança dos impostos e a sua manifestação negativa concretizada na luta eficaz contra a fraude e evasão fiscais justificarão." (Os grifos e destaques são todos do original).

4.6 PODER REGULAMENTAR, INTERPRETAÇÃO, ARGUMENTAÇÃO, CONCEITOS JURÍDICOS E ALGUNS CASOS DA JURISPRUDÊNCIA DO STF

Na linha desenvolvida neste estudo, pode-se destacar inicialmente na jurisprudência do STF o caso do RE 390840,⁵¹² no qual se discutiu, entre outras matérias, o conceito de ‘faturamento’ fixado pelo art. 3º⁵¹³ da Lei nº 9.715/1998, e ampliado pelo art. 3º⁵¹⁴ da Lei nº 9.718/1998, de modo a abranger todas as receitas da pessoa jurídica, independentemente da sua origem, tendo em vista especialmente que, antes da Emenda Constitucional nº 20/1998, editada posteriormente às Leis referidas, a Constituição previa, no art. 195, inciso I,⁵¹⁵ a instituição de contribuição sobre “a folha de salários, o faturamento e o lucro”, sendo que, após a Emenda referida, passou a ser permitida a exigência sobre “a recita ou o faturamento.”

Devem ser ressaltados, no contexto do julgado, os votos dos Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cezar Peluso e Eros Grau em razão dos enfoques que cada um deu à questão da determinação do conceito de ‘faturamento’.

⁵¹² Recurso Extraordinário nº 390840, STF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 09/11/2005, **DJU** de 15/08/2006, p. 25.

⁵¹³ O teor do art. 3º da Lei nº 9.715/1998 é o seguinte:

“Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.
Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, e o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias - ICMS, retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.”

⁵¹⁴ O art. 3º e seu § 1º da Lei nº 9.718/1998 tem a seguinte redação:

“Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo correspondente à receita bruta da pessoa jurídica.
§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.”

⁵¹⁵ A redação originária do dispositivo constitucional era a seguinte:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;”

Após a Emenda 20/1998, o dispositivo ficou assim redigido:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

b) a receita ou o faturamento;”

O Ministro Marco Aurélio, que foi relator do caso, com base em precedentes da Corte, que assimilaram a noção de receita bruta à de faturamento como abrangente das receitas de vendas de mercadorias e serviços, entendeu que a Lei nº 9.718/1998, ao redefinir faturamento para abranger todas e quaisquer receitas, inclusive as não decorrentes do objetivo social da empresa, desbordou da autorização constitucional e acabou por criar outra fonte de custeio não prevista constitucionalmente.

O Ministro Gilmar Mendes, em síntese, entendeu que ‘faturamento’ se trata de um conceito institucional que pode ser configurado pelo legislador inferior, não podendo ser perpetuado um sentido incorporado a partir da doutrina ou da legislação inferior, porque isso, além de interpretar a Constituição com base na lei inferior, tornaria o conceito imutável e de acordo com uma posição legislativa ou doutrinária dominante em determinada época. Para ele os limites do legislador inferior na configuração do conceito seriam apenas as demais normas constitucionais – que ele não diz quais são – e as próprias normas no art. 195 da Constituição, sugerindo o controle através do princípio da proporcionalidade.

Ora, tomar o direito pré-constitucional ou infraconstitucional como base para averiguar o sentido de um conceito não é a mesma coisa que interpretar a Constituição com base na lei inferior e nem adotar um conceito de uma determinada legislatura ordinária em certa época, assim como também não é o mesmo que adotar certo entendimento doutrinário de certo tempo ou até mesmo um entendimento jurisprudencial de certa época.

É certo que a Constituição é algo real e concreto e deve ser interpretada aqui e agora – como referiu o Ministro Eros Grau em seu voto – e por isso as expressões usadas pela Constituição devem ser entendidas em seu sentido atual ou no sentido do momento a que se refere o caso em julgamento, o que demonstra que se tal sentido for fixado no ato de interpretação e aplicação do Direito não é, agora, e não será no futuro, um sentido imutável e perpétuo, como pretendeu o Ministro Gilmar Mendes, mesmo porque a mesma expressão constitucional, numa época futura, e considerando as mesmas variáveis históricas (legislação infraconstitucional, doutrina e jurisprudência), diante da realidade daquele futuro, poderá ter outro sentido que

também foi buscado direito pré-constitucional e infraconstitucional, na doutrina e na jurisprudência que lhe antecederam.

É que, se a busca do sentido não houvesse de ocorrer assim, onde se buscariam os 'conceitos vigentes', isto é o sentido das expressões constitucionais concretas aqui e agora, senão exatamente no material legislativo, doutrinário e jurisprudencial do Direito, inclusive na sua perspectiva de evolução histórica até o sentido presente.

Não é possível certamente, no estágio atual de desenvolvimento do material jurídico, entender 'faturamento' com a visão de que seria somente aquilo que é objeto de emissão de faturas. Nem se pode mais admitir que somente aquilo que é simplesmente proveniente do comércio no sentido clássico, da venda de mercadorias, seria o 'faturamento' previsto na Constituição, pois atualmente mudou o conceito de empresa e se alargou o conceito de comerciante que passou para a noção mais abrangente de empresário. Mas também não se pode chegar ao outro extremo, de entender que 'faturamento' é tudo o que a empresa recebe, inclusive as rendas de aplicações financeiras e da venda de bens do imobilizado, por exemplo, que não decorrem de seus objetivos sociais. Faturamento, no momento atual, considerando a evolução histórica da legislação inferior, da doutrina, da jurisprudência e do costume só pode ser um conceito que abrange as receitas oriundas do objetivo social da empresa. Nem mais, nem menos.

Por isso, mais adequados com uma teoria dos conceitos e uma teoria da argumentação jurídica estão os votos dos Ministros Cezar Peluso e Eros Grau. O primeiro porque levou a efeito uma análise da linguagem, uma análise conceitual e mediante argumentação chegou à interpretação sistemática e teleológica. O segundo, porque, embora com perspectiva um pouco diferente do Ministro Peluso, também levou a cabo uma análise conceitual e sistemática para concluir no mesmo sentido de Peluso, de que o faturamento é a receita decorrente das atividades próprias dos objetivos sociais da empresa.

Outro precedente que demonstra como o STF vem trabalhando a questão dos conceitos constitucionais é o caso do RE 116121,⁵¹⁶ em que se discutia a incidência do ISS sobre a locação de guindastes, sendo o ponto principal do julgado a questão de determinar o conceito de 'serviços' e se a locação de coisas estava ou não incluída nesse conceito.

Aliás, esse precedente demonstra muito bem a questão da evolução do sentido dos conceitos constitucionais, a que há pouco se aludia, pois se observa que, em precedentes anteriores, o STF interpretava a expressão constitucional 'serviços' como incluindo também a locação de coisas móveis, exatamente por atribuir a essa expressão constitucional apenas um conteúdo econômico, em detrimento do sentido jurídico que é dado, especialmente no Direito Civil, à questão da obrigação de fazer e ao fato de que a locação de coisa, no sentido civilista, ser obrigação de dar e não de fazer.

Observa-se, especialmente pelos votos dos Ministros Octávio Gallotti, Carlos Velloso e Nelson Jobim, seguindo a jurisprudência antiga da Corte, que foi dada relevância ao aspecto econômico, sem qualquer consideração com relação à questão da linguagem e à teoria conceitual. Todavia, a partir do voto do Ministro Marco Aurélio, que iniciou a divergência e foi acompanhado pelos Ministros Celso de Mello, Moreira Alves, Sepúlveda Pertence e Sydney Sanches, passou-se ao entendimento de que a realidade jurídica conceitual deve sobrepor-se à realidade econômica, de modo que o conceito de serviço deve ser entendido na linha civilista da obrigação de prestar ou fazer, sendo que a locação de coisas envolve uma obrigação de dar que não se confunde e nem envolve prestação de serviços.

É importante observar-se que a composição do Tribunal no RE 116121 é diferente, e mais antiga, do que aquela do RE 390840.

Portanto, esse precedente do RE 116121 foi uma boa amostra de que o órgão máximo do Judiciário brasileiro está começando a percorrer caminhos mais científicos, no sentido de utilizar uma teoria dos conceitos e uma teoria da argumentação jurídica, o que deve ser reconhecido como uma premissa alentadora,

⁵¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 116121/SP. Relator Min. Otávio Gallotti, Relator para o Acórdão Min. Marco Aurélio. Julgado em 11 out. 2000, DJU de 25 mai. 2001, p. 17. Disponível no site: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 04 mai. 2011.

especialmente porque com decisões justificadamente fundamentadas melhor se atende ao princípio democrático que se reconduz ao Estado de Direito.

Nesses dois precedentes pode-se dizer que ficou caracterizada a situação de que a lei inferior não pode inovar ou alargar os conceitos utilizados pela Constituição.

E, assim como a lei não pode inovar os conceitos constitucionais, sem que haja uma séria justificação que atenda uma teoria dos conceitos e uma teoria da argumentação jurídica, assim também os regulamentos e as demais normas subalternas não podem inovar os conceitos da lei formal.

Essa questão, como se vê, envolve o problema da delegação legislativa e os limites do poder regulamentar.

E sobre esse tema é relevante trazer também um precedente do STF que tratou do assunto. Cuida-se do RE 343446.⁵¹⁷

Dentre as matérias alegadas e discutidas nesse recurso, conforme se vê pelo relatório do julgado, uma delas – aquela que será aqui considerada, dados os limites deste estudo – era a da impugnação dos Decretos nºs. 612/1992 e 2.173/1997, que a pretexto de regulamentarem o seguro de acidentes do trabalho, previsto no art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212/1991, ao redefinirem o conceito de atividade preponderante e os graus de risco teriam violado a legalidade, porque o tema repercutia na base de cálculo, nas alíquotas e nos contribuintes.

Entendeu-se no acórdão que a lei tinha definido satisfatoriamente os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária. Também se entendeu que em certas situações a aplicação da lei ao caso concreto exige aferição de dados, sendo que nessas hipóteses, a lei, fixando parâmetros e padrões, pode cometer ao regulamento essa aferição, sem que isso constitua ‘delegação pura’ legislativa, ofensiva à legalidade.

Segundo o que foi exposto neste estudo, nenhum problema em o regulamento definir o que é atividade preponderante e o que é risco leve, médio e

⁵¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 343446/SC. Relator Min. Carlos Velloso. Julgado em 20 mar. 2003, **DJU** de 04 abr. 2003, p. 40. Disponível no site: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 26 abr. 2007.

grave,⁵¹⁸ conceitos abertos ou indeterminados que devem ser densificados pela Administração e pelos Tribunais.

Tendo, a lei, fixado as alíquotas, os conceitos indeterminados de atividade preponderante e de risco leve, médio e grave, podem ser densificados por regulamento, o qual, obviamente desbordará da lei se evidentemente rotular como preponderante atividade que semanticamente não pode ser considerada como tal e, do mesmo modo, denominar como leve um risco que é grave. Os limites que o regulamento tem, com relação à lei formal, quanto à questão conceitual, são semelhantes aos limites que a lei formal tem em relação à Constituição, com a diferença que o regulamento não pode inovar primariamente a ordem jurídica.

Todavia, se a decisão em comento bem equacionou essa questão, o mesmo não ocorreu com o entendimento expressado no acórdão, quanto à delegação legislativa, na questão mencionada no voto do Ministro Relator, assumindo, no ponto, lição de BALEEIRO,⁵¹⁹ exposta num antigo precedente do STF, no sentido de que não seria delegação proibida o fato de a lei expressamente autorizar o regulamento a estabelecer outras condições, além das previstas numa determinada lei, para fruição de um benefício fiscal de redução de alíquota do imposto de renda, concedido pela mesma lei.⁵²⁰

⁵¹⁸ O dispositivo da Lei nº 8.212/1991 tem a seguinte redação:
“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

Inciso com redação dada pela Lei nº 9.732, de 11.12.1998, DOU de 14.12.1998, em vigor desde sua publicação.

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.”

⁵¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso Extraordinário nº 76629/RS. Relator Min. Aliomar Baleeiro. Julgado em 29 mar. 1974, **DJU** de 13 set. 1974. Disponível no site: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 27 abr. 2007.

⁵²⁰ Para que seja bem entendido o caso do RE 76629, invocado pelo Relator, tratava-se de caso em que o juiz concedera a segurança para que uma empresa pagasse o imposto de renda com alíquota menor (18%), ao invés de 23%, porque a condição para perda do benefício – manter determinado nível de preços – fora estabelecida apenas em Decreto do Executivo e não na lei, tendo o extinto TRF

E não se pode concordar com tal entendimento pela singela razão de que, a condição exigida, se não implementada, implicaria a não-fruição do benefício, o que caracteriza a circunstância como uma condição que impede o exercício do próprio direito pelo contribuinte (extinção do direito), razão pela qual se trata de tema sob reserva de lei formal, por representar inovação primária da ordem jurídica, que não pode ser feita por simples regulamento.

Também a questão tratada no precedente, sobre a alteração do enquadramento no grau de risco, referida no § 3º⁵²¹ do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, certamente não teve a melhor solução na decisão referida.

E isto porque, como se observa claramente do dispositivo legal aludido, trata-se aí de uma possibilidade de agravamento do ônus tributário para atendimento de finalidades extrafiscais: mediante dados estatísticos apurados na inspeção do trabalho, a Administração pode alterar o enquadramento – o que pode levar do risco leve de 1% para o risco grave de 3% – a fim de estimular o investimento em prevenção de acidentes, o que demonstra a natureza extrafiscal do agravamento tributário.

Obviamente não é vedado ao Fisco, diante do exame de situação de fato, fazer o reenquadramento da situação num ou noutro nível de risco, conforme os fatos concretos, num caso singular, pois essa é atividade precípua da Administração, quando interpreta e aplica o Direito ao caso concreto formulando a norma individual, atividade, nesse ponto, muito semelhante àquela que pratica o Judiciário.

O que é vedado, entretanto, é redefinir juridicamente o enquadramento com finalidades extrafiscais, como foi feito no mencionado § 3º, à maneira de uma tipificação certamente a ser feita por norma subalterna, que nem mesmo será decreto

reformado a sentença e dado pela validade do Decreto. Daí a passagem invocada pelo Relator do RE 343446 do voto do Ministro Baleeiro que dizia: “Meu voto confirmaria o v. acórdão se a Lei nº 4.862 expressamente autorizasse o regulamento a estabelecer condições outras, além das que ela estatuir. Aí, não seria delegação proibida de atribuições, mas flexibilidade na fixação de standards jurídicos de caráter técnico a que se refere Stati.” Fica então claro que Baleeiro admitia que a lei delegasse ao regulamento a fixação de outras condições, mas no caso a lei não havia delegado tal poder ao regulamento. É de se consignar que o acórdão do Ministro Baleeiro é de 1974, portanto na vigência de outra ordem constitucional, enquanto que o acórdão do RE 343446 é de 2003, na vigência da Constituição de 1988.

⁵²¹ O dispositivo legal referido tem o seguinte teor:

“§ 3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.”

do Executivo e muito menos será por lei formal, quando a própria Lei nº 8.212/1991 não prevê nenhuma cláusula de retorno, caso alguma situação individual esteja fora do padrão das estatísticas.

Mas o que é mais importante e já destacado: a tipificação nesse caso tem finalidade extrafiscal e não fiscal, o que certamente lhe retira qualquer legitimidade.

Essa situação vai muito além da densificação de conceitos jurídicos indeterminados para abranger a inovação da ordem jurídica para implementação de finalidades extrafiscais, o que obviamente é papel da lei formal e não do decreto regulamentar e muito menos de outras normas subalternas.

E a lei não pode delegar essa tarefa, pois tal é encargo do Parlamento ou de outro órgão estatal a quem tenha sido atribuído o poder de legislar, por disposição constitucional proveniente do poder constituinte originário.

Por fim, os casos jurisprudenciais examinados servem para dar ideia do controle exercido pelo Judiciário em relação aos conceitos jurídicos indeterminados.

Em tais circunstâncias, a clareza das normas e a desejada segurança jurídica decorre de uma interpretação que atenda uma teoria conceitual e uma argumentação jurídica justificativa, atenciosas com o princípio democrático.

A segurança jurídica, em tal contexto, decorrerá tanto da questão procedimental como de uma jurisprudência constante.

5 CONCLUSÕES

O exposto ao longo deste estudo possibilita as seguintes conclusões:

1. O Direito, como fato bruto, é repleto de inconsistências, lacunas, colisões e contradições, pois se compõe de atos normativos editados em diversas épocas, por diversas instituições, fundados em diversos interesses e políticas, e por isso possui naturalmente disposições inválidas, contraditórias e inconsistentes, configurando, nesse sentido um aglomerado desordenado, incompleto, lacunoso e caótico.

2. O Direito, anárquico como fato bruto, transforma-se, entretanto, em sistema jurídico por obra do intérprete e aplicador, na medida em que este, organizando e atribuindo significado jurídico às disposições do Direito como fato bruto, passa a tratá-lo como ordenamento normativo da conduta humana, formado pelo conjunto de disposições normativas, tornando-o sistemático, não caótico, uno e coerente, embora aberto precisamente porque o Direito se autoproduz e se autocorrige, à maneira autopoietica, seja modificando-se a partir de seu próprio interior, seja buscando informações nos demais sistemas, que formam a totalidade do sistema social, juridicizando-as. O sistema jurídico é formado por elementos que o compõem, como os textos normativos, o costume, a jurisprudência, os princípios jurídicos, os negócios jurídicos, a doutrina e os valores jurídicos.

3. O Direito como dado bruto, como toda construção humana, expressa-se em linguagem, de modo que o sistema jurídico descoberto e formulado pelo intérprete e aplicador é traduzido em linguagem jurídica, sendo as normas jurídicas expressões de significado jurídico, tomadas a partir dos dados brutos do Direito e a partir do sistema jurídico. Como a linguagem em geral, a linguagem jurídica é equívoca, possuindo conceitos abertos, indeterminados, vagos e ambíguos. A determinação dos conceitos jurídicos há de ser solvida no espaço da interpretação e aplicação do Direito, por meio

de mecanismos hermenêuticos adequados, com o auxílio de uma teoria da argumentação jurídica e de uma teoria dos conceitos jurídicos, tudo de forma atenciosa com os postulados do princípio democrático.

4. A partir do Direito e do sistema, com o auxílio dos mecanismos e métodos de conhecimento, interpretação e aplicação do Direito, o intérprete e aplicador formula a norma jurídica que se apresenta como a unidade última do sistema jurídico. A norma não se confunde com o Direito como fato bruto, nem com as chamadas fontes do Direito, portanto, não se confunde com a lei, nem com a Constituição. A norma jurídica é o significado do enunciado prescritivo como resultado da interpretação feita pelo intérprete e aplicador, composta por um antecedente, chamado de hipótese de incidência, e um conseqüente, denominado de conseqüência jurídica, ambos ligados por um operador deôntico que se expressa na fórmula: proibido, permitido ou obrigatório.

5. Cada um dos elementos que formam o sistema jurídico tem um papel tanto na formação do sistema como na formulação das normas jurídicas. Entre os textos normativos há alguns que inovam a ordem jurídica, e outros que não têm essa aptidão, por isso que possuem uma hierarquia que tem no ápice a Constituição e na base normas subalternas como aquelas editadas por autoridades administrativas. O costume compõe o sistema e contribui para a formação das normas porque atos normativos admitem ou autorizam a sua utilização. A jurisprudência, mesmo que não vinculante, modifica o Direito e contribui para a formulação de normas na medida em que é seguida por doutrinadores, autoridades administrativas e juízes. Os princípios, como categorias erigidas pelo Direito e pelos intérpretes e aplicadores contribuem para a formulação de normas, podendo ou não um princípio constituir uma norma completa. A doutrina influi na formulação de normas na medida em que intérpretes e aplicadores dela se valem para a formulação das normas que são aplicadas. Os negócios jurídicos também modificam o Direito na medida em que às partes é autorizado dimensionar o âmbito de determinadas relações jurídicas. Por fim, os valores jurídicos, entendidos como os valores postos e contidos no Direito, e não os valores pessoais do intérprete,

influenciam o Direito não só na própria criação, por exemplo, de textos normativos pelo legislador, porque neles a conduta é valorada, mas também porque permitem a compreensão conceitual das condutas no processo uno de interpretação e aplicação do Direito e por isso também compõem as normas jurídicas.

6. A descoberta e formulação da norma jurídica se dá no espaço da argumentação jurídica, com atenção ao princípio democrático, que torna o processo controlável, tomando os elementos que formam o sistema jurídico como fatores normativos que colaboram ou contribuem para a formulação das normas. Nesse espaço de formulação da norma pelo intérprete e aplicador serão utilizados os mecanismos e métodos de conhecimento, interpretação e aplicação do Direito, num processo uno, mediante uma teoria da argumentação jurídica e uma teoria dos conceitos jurídicos, tudo de modo atencioso com o princípio democrático. Esses mecanismos e métodos são aqueles que ALEXY chamou de cânones, e que MÜLLER denominou de elementos de concretização da norma. A norma assim construída, aliada aos fatos traduzidos ou relatados em linguagem, leva à concretização do Direito na norma de decisão. A norma jurídica completa, então, é constituída de hipótese de incidência e de consequência jurídica, formando um silogismo que acaba na subsunção qualificada aos fatos concretos também relatados em linguagem jurídica. Subsunção diz-se qualificada porque não se trata de uma simples aplicação da lei aos fatos, mas de uma subsunção que pressupõe antes a construção e montagem das premissas utilizando-se argumentos dedutivos e não-dedutivos, tanto com relação à premissa maior, que é a normativa, quanto com relação à premissa menor, que é o relato linguístico concreto dos fatos.

7. O sistema jurídico e a norma dependem do Direito que tem na Constituição o texto normativo de maior relevância. E a Constituição depende do poder constituinte originário e do poder constituinte derivado. O poder constituinte originário é entendido como poder inicial, soberano e ilimitado que dá nascimento a uma nova ordem constitucional que se cristaliza na Constituição. O poder constituinte derivado é compreendido como poder de emendar a Constituição, limitado e controlável

judicialmente, exercido pelo Parlamento ordinário. O poder constituinte originário cria o Estado, as suas instituições, estabelece os direitos fundamentais, o modo de aquisição e exercício do poder, configura a separação de Poderes, define as competências e, dentre outras providências, determina os limites do poder constituinte derivado, estabelecendo a área da Constituição que PONTES DE MIRANDA chamou de cerne inalterável, as comumente chamadas cláusulas pétreas, de modo que, como acentua GORDILLO, não é o Estado que tem uma Constituição, mas a Constituição que admite e contém o Estado. Daí decorre a intangibilidade dos direitos fundamentais, da separação de Poderes e, por consequência, a indelegabilidade das competências normativas.

8. O poder de tributar, imanente à ideia de soberania, também é estabelecido pela Constituição por disposição do poder constituinte originário, dando lugar à ideia de competência tributária que implica o deferimento do poder e ao mesmo tempo a sua limitação. A competência normativa é vista como a capacidade de criação de disposições normativas que modificam situações ou posições jurídicas, por determinada pessoa ou órgão estatal e mediante determinado procedimento, sendo indelegável e indisponível e, como acentua BOBBIO, está sujeita a limites formais, que dizem respeito ao processo, e limites materiais, que atinam com o conteúdo. No Brasil, a instituição da Federação, dá lugar a quatro ordens jurídicas: a nacional, a federal ou central, a estadual e a municipal, sendo cada uma delas dotada de competência tributária constitucionalmente determinada. Os tributos estão autorizados e limitados pelas definições da competência tributária, não podendo ser criados tributos não autorizados e nem tributos que, embora autorizados, não respeitem o âmbito material constitucionalmente estabelecido, por isso a competência também denota tipicidade tributária que, como acentua ÁVILA, deve estar associada à teoria dos conceitos. Daí que o poder de tributar somente pode ser exercido nos estritos limites da competência. O poder de tributar e a competência, que se expressam na normatização através de leis ou de regulamentos tributários, estão relacionados com os direitos fundamentais que também funcionam como limites ao poder de tributar e ao próprio poder regulamentar tributário.

9. O tributo como imposição decorrente do Direito, condicionado a questões de competência, legalidade e tipicidade, está associado à noção de norma jurídica tributária e de relação obrigacional tributária. O CTN estabelece a obrigação principal e a obrigação acessória. A obrigação principal pode envolver o dever de pagar tributo ou o dever de pagar penalidade pecuniária. A obrigação de pagar tributo decorre da norma tributária e tem conteúdo patrimonial, e a obrigação de pagar multa pecuniária decorre da norma tributária sancionatória, por descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, sendo que a obrigação, nesse caso, tem conteúdo sancionatório-patrimonial. A obrigação acessória não tem conteúdo patrimonial e envolve obrigações de fazer, não fazer ou suportar, sendo instituída no interesse da segurança da arrecadação tributária e o seu descumprimento importa em imposição de multa pecuniária que dá lugar à obrigação principal, de conteúdo sancionatório-patrimonial. As obrigações tributárias, por dizerem respeito a interferências na esfera de liberdade pessoal e patrimonial das pessoas, interferindo no direito geral de liberdade, estão relacionadas com os direitos fundamentais, daí a sua estreita conexão com as reservas legais constitucionais, que se expressam na legalidade, e com o exercício do poder regulamentar tributário.

10. A tributação, por se traduzir em ação estatal de exercício do poder de tributar, é sempre invasiva das esferas de liberdade pessoal e patrimonial dos cidadãos e por isso atinge valores constitucionais básicos, contexto que liga necessariamente essa matéria ao âmbito dos direitos fundamentais. A atividade de tributação é, assim, limitada pelas disposições constitucionais de competência tributária e pelos direitos fundamentais que, como normas de competência do cidadão, constituem-se em normas de competência negativa do Estado. Os direitos fundamentais não são direitos absolutos, e são sempre direitos *prima facie*, por isso podem ser limitados, seja por direitos fundamentais de terceiros, seja por outros bens ou valores constitucionais protegidos, seja, ainda, pela possibilidade de desenvolvimento e configuração pelo legislador inferior, sendo que estas limitações pelo legislador inferior somente são possíveis nos casos em que estejam constitucionalmente autorizadas nas chamadas

reservas legais constitucionais. Os direitos fundamentais outorgados sem reserva somente podem ser limitados em caso de conflito com direitos fundamentais de terceiros ou com outros bens e valores constitucionais, mas não podem ser limitados pelo legislador inferior. As limitações por obra do legislador inferior decorrem da competência que toma o nome de reserva legal constitucional e se expressa na legalidade. A doutrina tem afirmado que as normas de competência mais importantes são as reservas legais jusfundamentais.

11. As reservas legais tributárias na Constituição brasileira não são apenas aquelas que se encontram no Capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, mas são todas aquelas reservas relativas a direitos fundamentais que, encontradas ao longo de toda a Constituição, possam ser justificadamente reconduzidas à questão da intervenção invasiva do poder de tributar. As reservas são expressas na competência que, por sua vez, se expressa na legalidade que decorre do exercício do poder de legislar. A formulação da norma jurídica de limitação dos direitos fundamentais é no sentido de que dada a hipótese de restrições de direitos fundamentais será a consequência de utilização obrigatória de lei formal. E a ocorrência efetiva do fato concreto da restrição de direitos fundamentais implica a obrigatoriedade concreta da edição e existência de lei formal. Tanto exercício do poder de tributar como o exercício do poder regulamentar, como intervenções do Estado que afetam de maneira profunda os direitos fundamentais, estão sujeitos à lei formal.

12. O poder de legislar com força de inovação originária e primária da ordem jurídica, isto é, com poder de criar, modificar ou extinguir direitos e deveres, na configuração da Constituição brasileira, pertence prevalentemente ao Parlamento, e somente por exceções constitucionais, decorrentes de disposições do poder constituinte originário, é que o poder de legislar pode ser deslocado para outros órgãos do Estado, como, por exemplo, para o Executivo, quando este é autorizado, sob certos pressupostos constitucionais, a emitir medidas provisórias com força de lei. A lei formal, nesse contexto constitucional, pode ser ato do Parlamento ou ato de outro órgão do Estado autorizado constitucionalmente e editar atos com capacidade de inovar a ordem

jurídica. Tratando-se de atividade de intervenção nos direitos fundamentais, a palavra 'lei' utilizada em dispositivos constitucionais como os do art. 150, I, e art. 5º, II, ambos da Constituição Federal, deve sempre ser entendida como 'lei formal' no sentido de exigência de reserva absoluta de lei que pode ser do Parlamento ou de outro órgão estatal autorizado a legislar pelo poder constituinte originário. Em face do direito geral de liberdade subsidiário, previsto no art. 5º, inciso II, da Constituição Federal, a instituição de obrigações tributárias acessórias de fazer, não fazer ou suportar, está submetida à reserva de lei formal.

13. O poder de legislar e o poder regulamentar, assim como os deslocamentos do poder de legislar e as hipóteses de delegação legislativa decorrem de atribuições constitucionais de competência decorrentes de disposições oriundas do poder constituinte originário, de modo que fazem parte da configuração concreta da separação de Poderes no Brasil. Assim como o poder de legislar pertence prevalentemente ao Parlamento, o poder regulamentar pertence prevalentemente ao Executivo. O poder de legislar não se confunde com o poder regulamentar, pois, o primeiro, tem a aptidão de inovar a ordem jurídica, criando, modificando ou extinguindo direitos e deveres e, o segundo, não pode inovar a ordem jurídica, podendo apenas fazer a interpretação e concretização da lei formal, para facilitar a sua aplicação e execução de maneira isonômica e uniforme em relação a todos os cidadãos, em atenção ao princípio da isonomia.

14. No Brasil o poder regulamentar está fundado diretamente na Constituição (art. 84, IV), que, ao atribuir tal poder ao Executivo, ao mesmo tempo o limita para ser exercido somente para a fiel execução da lei formal. Em razão disso, não pode haver o chamado regulamento autônomo ou independente e, ademais, o regulamento não pode inovar a ordem jurídica por faltar essa competência ao Executivo no exercício do poder regulamentar. Por estar, o poder regulamentar, fundado na Constituição, a lei não pode proibir a sua própria regulamentação e, pela mesma razão, não pode fazer delegação legislativa para o regulamento. O regulamento, assim, só pode ser editado para aplicação da lei formal em particular. O

poder de inovar a ordem jurídica é do Parlamento e, por exceção, de outros órgãos estatais a quem a Constituição, por disposição do poder constituinte originário, deslocou o poder de legislar. O Executivo também interpreta e aplica o Direito e, nessa medida também formula normas jurídicas. A edição de um regulamento geral e abstrato, para execução de lei formal deve-se à necessidade de cumprimento do princípio da isonomia e de uniformidade na interpretação e aplicação do Direito. E, nesse contexto, o regulamento editado configura um fator normativo, embora de alcance limitado, para a formulação de normas jurídicas concretas e individuais. E essa exigência e necessidade de regulamento revela-se mais urgente nos casos dos chamados conceitos abertos ou indeterminados, utilizados pelas leis formais, sendo que nesses casos não há discricionariedade da Administração, mas hipótese de interpretação correta ou não, segundo as justificativas de uma argumentação jurídica utilizadas pela Administração, que deve agir nesse contexto de maneira atenciosa com o princípio democrático. Os conceitos jurídicos indeterminados não transformam a vinculação em discricionariedade.

15. No ordenamento jurídico brasileiro não são admitidos os regulamentos ditos *contra legem*, autônomos ou independentes, pois o Executivo, no âmbito do poder regulamentar, está constitucionalmente limitado à fiel execução do conteúdo da lei formal, não podendo inovar a ordem jurídica. O regulamento decorre da necessidade de isonomia e uniformidade na execução das leis formais e das circunstâncias de existirem conceitos abertos e indeterminados. Os conceitos jurídicos indeterminados não levam à discricionariedade. Os regulamentos, em tal contexto, serão sempre um fator normativo de alcance limitado que compõe uma parte do processo de formulação de normas jurídicas. Nesse sentido, a norma jurídica é formada com fatores normativos que têm o poder de inovar a ordem jurídica, como a lei formal, e fatores normativos que não têm esse poder de inovação, como os regulamentos tributários.

16. A norma tributária, na parte em que inova a ordem jurídica, somente pode ser composta por lei formal. O regulamento, embora componha a norma jurídica tributária, não a compõe na parte em que ela inova a ordem jurídica. Assim, a obrigação

tributária, tanto principal, quanto acessória, por decorrerem de intervenções ou de limitações a direitos fundamentais, somente podem decorrer de norma tributária que, na parte em que inova a ordem jurídica, seja composta por lei formal, não havendo aí lugar para o regulamento tributário a não ser para especificar detalhamentos da obrigação tributária configurada pela lei formal que compõe a norma. Portanto, o regulamento compõe a norma tributária de forma apenas complementar, mas jamais com caráter de inovação da ordem jurídica.

17. Há respeitável entendimento contrário ao sustentado neste estudo, que argumenta com a tese da função normativa do Estado como gênero, de que seriam espécies a função legislativa, a regulamentar e regimental. Esse entendimento aduz ainda a tese de que a Constituição albergaria o princípio da legalidade em termos relativos em sede de tributação, de modo que seria possível a criação, por regulamento, de obrigação acessória de fazer, não fazer ou suportar. Tais teses estão fundadas em que a Constituição, em alguns dispositivos, adotaria o princípio da reserva absoluta de lei, o que confirmaria que nos casos de obrigações de fazer ou não fazer não se exigiria lei formal, a menos que a Constituição contivesse palavras inúteis ou supérfluas.

17.1 – A análise cuidadosa da Constituição brasileira demonstra que não é possível a simples inferência lógica de gênero para espécie na questão da função normativa. E isto porque, na configuração concreta do sistema brasileiro, embora toda função legislativa seja normativa, nem toda função normativa é função legislativa, precisamente porque há função normativa que não tem a aptidão, fundada na Constituição, de inovar a ordem jurídica, não se caracterizando, em tais circunstâncias, como função legislativa, decorrente do poder de legislar.

17.2 – Não é porque a Constituição estabelece reserva absoluta de lei em algumas circunstâncias que nos demais casos não haveria necessidade de lei formal em matéria de direitos fundamentais. E isto porque a competência é indelegável e indisponível, e as delegações legislativas são somente aquelas que a Constituição expressamente autoriza. O princípio fundamental da Constituição, como acentua

CANOTILHO, não é o de que aquilo que a Constituição não proíbe é permitido, mas o de que os órgãos do Estado só têm competência para fazer o que a Constituição permite, sendo a competência indisponível e indelegável. Além disso, não só a Constituição, mas o Direito em geral, são repletos de disposições inúteis e supérfluas, como, por exemplo, aquela do art. 155, § 2º, XII, 'a', da CRFB, que estabelece que a lei complementar definirá os contribuintes do ICMS, quando, na parte dos princípios gerais do sistema tributário, a Constituição, no art. 146, III, 'a', já estabeleceu que, em relação aos impostos, e o ICMS é um imposto, a lei complementar definirá, entre outras coisas, os contribuintes. Isso demonstra que a disposição da letra 'a' do inciso XII do § 2º do art. 155, antes referida, é absolutamente inútil e supérflua.

18. O limite do poder regulamentar tributário no Brasil circunscreve-se à complementaridade da lei formal e, embora componha a formulação da norma tributária, o faz como fator normativo secundário, não podendo jamais inovar a ordem jurídica, por isso que não pode criar obrigações tributárias, nem as acessórias e nem muito menos a obrigação principal. Em tais circunstâncias, a norma do poder regulamentar tributário pode ser formulada no sentido de que dada a hipótese do exercício do poder regulamentar será a consequência da vedação de inovação da ordem jurídica, de modo que a ocorrência efetiva do fato concreto do exercício do poder regulamentar implica a vedação concreta de inovação da ordem jurídica como impossibilidade concreta de instituição de relações jurídicas.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **El Concepto y la Validez del Derecho**. Barcelona: Gedisa Editorial, 2008.

ALEXY, Robert. **Epílogo a la Teoría de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios, 2004.

ALEXY, Robert. **La Institucionalización de la Justicia**. Granada: Editorial Comares, 2005.

ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica** – a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica. Trad. de Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy Editora, 2005.

ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**. 1ª ed., 3ª reimpresión. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1994.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2.ed., 3ª tir. Atual. por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

ATIENZA, Manuel. **As Razões do Direito** – teorias da argumentação jurídica. Trad. de Maria Cristina Guimarães Cupertino. 3.ed. São Paulo: Landy, 2003.

ÁVILA, Humberto. Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, n. 21, jan./fev./mar. 2010. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-21-JANEIRO-2010-HUMBERTO-AVILA.pdf>>. Acesso em: 17 mar. 2012.

ÁVILA, Humberto. Repensando o Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular. In: SARMENTO, Daniel. **Interesses Públicos versus Interesses Privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (Org.). **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba** – Direito Administrativo e Constitucional. São Paulo: Malheiros Editores, 1997. v. 2.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. “O Estado Democrático de Direito na Atual Conjuntura.” In: ENCONTRO NACIONAL DE PROCURADORES MUNICIPAIS, 24., 1998, Porto Alegre. **O Município Diante das Reformas Constitucionais**: anais. Porto Alegre: Procuradoria-Geral do Município de Porto Alegre e Instituto Brasileiro de Direito Municipal, 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Discricionariedade e Controle Judicial**. São Paulo: Malheiros Editores, 1992.

BEDUSCHI, Carlo. **Tipicità e Diritto – Contributo allo Studio della Razionalità Giuridica**. Padova: CEDAM, 1992.

BENDA, Ernest; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang. **Manual de Derecho Constitucional**. 2.ed. Madrid: Marcial Pons, 2001.

BERNI, Maurício Batista; CASSIANO, Adão Sérgio do Nascimento. DANILEVICZ, Igor. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Síntese, 2000.

BEUCHOT, Mauricio. **La Semiótica – teorías del signo y el lenguaje em la história**. México: Fondo de Cultura Econômica, 2004.

BINENBOJM, Gustavo. **Uma Teoria do Direito Administrativo – direitos fundamentais, democracia e constitucionalização**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 6.ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.

BOBBIO, Norberto. **Teoria Geral do Direito**. Trad. de Denise Agostinetti. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 20.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação Tributária – uma introdução metodológica**. São Paulo: Saraiva, 1984.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial nº 554377/SC. Rel. Min. Francisco Falcão. Julgado em 04 out.. 2005, unânime, DJ de 19 dez. 2005, p. 215. Disponível no site: <<http://www.stj.gov.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=poder+adj2+regulamentar+e+tribut%1rio&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=19>> Acesso em 16/04/2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso em Mandado de Segurança nº 27.243/MS. Relator Min. Mauro Campbell Marques. Julgado em 07 abr. 2011, unânime. **DJe** de 15 abr. 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200801483310&dt_publicacao=15/04/2011>. Acesso em: 19 mar. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso em Mandado de Segurança nº 21789/MS. Relator Min. José Delgado. Julgado em 25 out. 2006, unânime, **DJU** de 26 out. 2006, p. 221. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200600858501&dt_publicacao=26/10/2006>. Acesso em: 16 dez. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso em Mandado de Segurança nº 27.243/MS. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Julgado em 07 abr. 2011, unânime, DJe de 15 abr. 2011. Disponível no site: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200801483310&dt_publicacao=15/04/2011>. Acesso em 19/03/2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso Especial nº 615161/PB. Relator Min. Eliana Calmon. Julgado em 01 set. 2005, unânime, **DJU** de 19 set. 2005, p. 269. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 22 mar. 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso em Mandado de Segurança nº 24699/DF. Rel. Min. Eros Grau. Julgado em 30 nov. 2004, unânime, **DJU** de 01 jul. 2005, p. 56. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 06 jul. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso em Mandado de Segurança nº 24699/DF. Rel. Min. Eros Grau. Julgado em 30 nov. 2004, unânime, DJU de 01 jul. 2005, p. 56. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 07 mai. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso Extraordinário nº 113383/SP. Rel. Min. Oscar Correa. Julgado em 22 mar. 1988, unânime, **DJU** de 29 abr. 1988, p. 9849. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 22 mar. 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso Extraordinário nº 76629/RS. Relator Min. Aliomar Baleeiro. Julgado em 29 mar. 1974, DJU de 13 set. 1974. Disponível no site: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 27 abr. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Recurso Extraordinário nº 167137-8/TO. Rel. Min. Paulo Brossard. Julgado em 18 out. 1994, unânime, **DJU** de 25 nov. 1994, p. 32312. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 06 jul. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2659/SC. Rel. Min. Nelson Jobim. Julgada em 03 dez. 2003, unânime, **DJU** de 06 fev. 2004, p. 22. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 03 jul. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2464/AP. Rel. Min. Ellen Gracie. Julgada em 11 abr. 2007, unânime, **DJU** de 25 mai. 2007, p. 63. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 03 jul. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Agravo Regimental na Tutela Antecipada na Ação Cível Originária nº 1098/MG. Julgado em 08 de out. 2009, maioria,

DJe de 14 mai. 2010. Disponível no site: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 04 dez. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 724/RS. Rel. Min. Celso de Mello. Julgada em 07 maio 1992, unânime, **DJU** de 27 abr. 2001, p. 56. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 03 jul. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 116121/SP. Relator Min. Otávio Gallotti, Relator para o Acórdão Min. Marco Aurélio. Julgado em 11 out. 2000, DJU de 25 mai. 2001, p. 17. Disponível no site: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 04 mai. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 116121/SP. Relator Min. Octávio Gallotti, Rel. p/o acórdão Min. Marco Aurélio. Julgado em 11 out. 2000, maioria, **DJU** de 25 mai. 2001, p. 17. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>> Acesso em: 22 mar. 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 343446/SC. Relator Min. Carlos Velloso. Julgado em 20 mar. 2003, DJU de 04 abr. 2003, p. 40. Disponível no site: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 26 abr. 2007.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Segunda Câmara Criminal. Mandado de Segurança nº 70005577424. Relator Des. José Antônio Cidade Pitrez. Julgado em 20 fev. 2003. Disponível em: «<http://www.tj.rs.gov.br>». Acesso em: 11 abr. 2006.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Terceira Câmara Criminal. Apelação Crime nº 70011918026. Relatora Desa. Elba Aparecida Nicolli Bastos. Julgada em 09 jun. 2005. Disponível em: «<http://www.tj.rs.gov.br>». Acesso em: 11 abr. 2006.

BÜLOW, Eric. La Legislación. In: BENDA, Ernest; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang. **Manual de Derecho Constitucional**. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 2001.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed., 2ª reimpr. Coimbra: Edições Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Ed. Rev. dos Tribunais, 1981.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria do Sistema Jurídico** – direito, economia, tributação. São Paulo: Quarter Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário** – fundamentos jurídicos da incidência. 2ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 2.ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981.

COELHO NETTO, J. Teixeira. **Semiótica, Informação e Comunicação**. 6.ed. São Paulo: Perspectiva, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária**. São Paulo: Ed. Rev. dos Tribunais, 1982.

COSSIO, Carlos. **Radiografía de la Teoría Ecológica del Derecho**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1987.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Legalidade Material, Modo de Pensar ‘Tipificante’ e Praticidade no Direito Tributário. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 1. 1998, Vitória. **Justiça Tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 627-650.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 25ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

DOURADO, Ana Paula. **O Princípio da Legalidade Fiscal** – tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação. Coimbra: Almedina, 2007.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. Trad. de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ECO, Umberto. **Semiótica e Filosofia da Linguagem**. Trad. Maria de Bragança. Lisboa: Instituto Piaget, 1984.

ECO, Umberto. **Tratado Geral de Semiótica**. Trad. Antônio de Pádua Danesi e Gilson César Cardoso de Souza. 4.ed., 2ª reimpr. São Paulo: Ed. Perspectiva, 2005.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Administrativo**. 2.ed. São Paulo: Resenha Universitária, 1977.

FERNANDEZ, Oscar. **De lo ecológico a lo metacomplejo**. Disponível em: <http://www.bioetica.org/colab17.htm>. Acesso em: 08 ago. 2006.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Conceito de Sistema no Direito**: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1976.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito** – técnica, decisão, dominação. 5. ed., 2ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2007.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Teoria da Norma Jurídica**: ensaio de programática da comunicação normativa. 4.ed., 5ª tir. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Eletrônico Aurélio** – século XXI. Versão 3. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 1999. 1 CD-ROM.

FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. 4.ed., ver. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método I** – traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Trad. de Flávio Paulo Maurer. Rio de Janeiro: Editora Vozes, 2004.

GAVARA DE CARA, Juan Carlos. **Derechos Fundamentales y Desarrollo Legislativo**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1994.

GORDILLO, Agustín. **Princípios gerais de Direito Público**. Trad. de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito**. 2.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

GRAU, Eros Roberto. **O Direito Posto e o Direito Pressuposto**. 6.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo** – Estudios de teoría y metateoría del derecho. Barcelona: Gedisa Editorial, 1999.

GUASTINI, Riccardo. **L'interpretazione dei documenti normativi**. Milano: Dott. A. Giuffr  Editore, 2004.

GUASTINI, Riccardo. **La sintassi del diritto**. Torino: G. Giappichelli Editore, 2011

GUASTINI, Riccardo. **Le fonti del diritto e l'interpretazione**. Milano: Dott. A. Giuffr  Editore, 1993.

GUASTINI, Riccardo. **Teoria e dogmatica delle fonti**. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 1998.

HART, Herbert L. A. **O Conceito de Direito**. 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

HECK, Luís Afonso. **O Tribunal Constitucional Federal e o Desenvolvimento dos Princípios Constitucionais** – contributo para uma compreensão da jurisdição constitucional federal alemã. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.

HECK, Luís Afonso. Regras, Princípios Jurídicos e sua Estrutura no Pensamento de Robert Alexy. In: LEITE, George Salomão (Org.). **Dos Princípios Constitucionais** – Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Trad. (da 20ª edição alemã) de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

HESSE, Konrad. Significado de los Derechos Fundamentales. In: BENDA, Ernest; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang. **Manual de Derecho Constitucional**. 2.ed. Madrid: Marcial Pons, 2001.

HORTA, Raul Machado. **Direito Constitucional**. 4.ed. ver. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

KELSEN, Hans. **Teoria Geral das Normas**. Trad. de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. de João Baptista Machado. 4ª ed. Coimbra: Armênio Amado – Editor, Sucessor, 1979.

MACHADO NETO, Antônio Luís. **Teoria da Ciência Jurídica**. São Paulo: Saraiva, 1975.

MAFFINI, Rafael. **Direito Administrativo**. 1.ed., 2ª tir. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007.

MAURER, Hartmut. **Elementos de Direito Administrativo Alemão**. Trad. do Prof. Dr. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 9.ed., 1ª tir. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1980.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 25.ed. atual. de Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 26.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Legitimidade e Discricionariedade**: novas reflexões sobre os limites e controle da discricionariedade. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O Imposto e o Conceito Constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

MÜLLER, Friedrich. Interpretação e Concepções Atuais dos Direitos do Homem. Trad. de Peter Naumann. In: CONFERÊNCIA NACIONAL DA OAB, 15., 1994, Foz do Iguaçu. **Anais**. Foz do Iguaçu. 1994, p. 535-545.

MÜLLER, Friedrich. **Métodos de Trabalho do Direito Constitucional**. 3.ed. Trad. de Peter Neumann. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

OLIVEIRA JÚNIOR, José Alcebíades. Desafios Teóricos e Práticos à Efetivação dos Direitos Fundamentais Sociais. In: LEAL, Rogério Gesta. (Org.). **O Diálogo das Fontes: Direitos Sociais e Políticas Públicas na Europa e no Brasil**. Disponível no site:

[Http://www.unisc.br/portal/upload/com_editora_livro/e_book_dialogo_das_fontes.pdf](http://www.unisc.br/portal/upload/com_editora_livro/e_book_dialogo_das_fontes.pdf). Acesso em 27/03/2012.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. **A Tipicidade no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1980.

OTERO, Paulo. **Legalidade e Administração Pública**: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Almedina, 2007.

PAPIER, Juan Jorge. Ley Fundamental e Orden Económico. In: BENDA, Ernest; MAIHOFER, Werner; VOGEL, Hans-Jochen; HESSE, Konrad; HEYDE, Wolfgang. **Manual de Derecho Constitucional**. 2.ed. Madrid: Marcial Pons, 2001.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. **Democracia, Liberdade, Igualdade – os três caminhos**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1979.

RAFFO, Julio C. **Introdução ao Conhecimento Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

REALE, Miguel. **Fones e Modelos do Direito – para um novo paradigma hermenêutico**. São Paulo: Ed. Saraiva, 1994.

SANTAELLA, Lúcia. **O que é Semiótica**. 1.ed., 25ª reimpr. São Paulo: Brasiliense, 2007.

SCHAUER, Frederick. **Las Reglas en Juego**. Trad. de Claudina Orunesu e Jorge L. Rodríguez. Madrid: Marcial Pons, 2004.

SOIBELMAN, Leib. **Enciclopédia Jurídica Eletrônica**. Rev. e atual. por Félix Soibelman. Versão 3.0. Rio de Janeiro: Ed. Elfez, 1996-2005. 1 CD-ROM.

SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. **A Supremacia do Direito no Estado Democrático e seus Modelos Básicos**. Porto Alegre: [s. n.], 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Brasileiro. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi e ROCHA, Sergio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p.135-184.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Reforma Constitucional, Cláusulas Pétreas, Especialmente a dos Direitos Fundamentais, e a Reforma Tributária. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (Org.). **Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba – Direito Administrativo e Constitucional**. Vol. 2. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e Relação no Direito**. 2.ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 1989.

VILANOVA, Lourival. **Escritos Jurídicos e Filosóficos**. São Paulo: Axis Mvndi IBET, 2003.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e Sistema de Direito Positivo**. São Paulo: Editora Noeses, 2005.

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

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. 1ª reimpressão. São Paulo: Dialética, 2002.