



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

LEGALIDADE TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DA LEGALIDADE SUFICIENTE E SUA
FORMA DE APLICAÇÃO PELO STF

Caroline Bitencourt Sales

Rio de Janeiro
2018

CAROLINE BITENCOURT SALES

LEGALIDADE TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DA LEGALIDADE SUFICIENTE E SUA
FORMA DE APLICAÇÃO PELO STF

Artigo científico apresentado como exigência
de conclusão de Curso de Pós-graduação *Lato
sensu* da Escola da Magistratura do Estado do
Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Mônica C. F. Areal

Néli L. C. Fetzner

Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro

2018

LEGALIDADE TRIBUTÁRIA: ANÁLISE DA LEGALIDADE SUFICIENTE E SUA FORMA DE APLICAÇÃO PELO STF

Caroline Bitencourt Sales

Graduada pela Universidade da Amazônia.
Advogada. Pós-graduanda em Direito Público e Privado pela Escola da Magistratura do Rio de Janeiro.

Resumo – O Princípio da Legalidade como postulado fundamental do Estado Democrático de Direito, instituído pela Carta Magna de 1988, consagra a limitação do poder de tributar do Estado. No entanto, em todo o mundo, o princípio vem passando por uma flexibilização, deixando de lado seu caráter absoluto e rígido, cedendo espaço à maior efetividade dos princípios constitucionais da proporcionalidade e da capacidade contributiva. O presente trabalho tem como essência demonstrar o dissenso que gira em torno desta tendência, esclarecendo como está se moldando o tema ao ordenamento jurídico brasileiro, tendo por base julgados do Supremo Tribunal Federal e apontando qual a melhor orientação para a legislação tributária.

Palavras-chave – Direito Tributário. Legalidade Clássica. Legalidade Suficiente.

Sumário – Introdução. 1. Da legalidade clássica, evolução histórica e exceções. 2. Da legalidade suficiente nas taxas anotação de responsabilidade técnica (ART). 3. A legalidade suficiente e a nova proposta para o ordenamento jurídico. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa científica discute sobre a flexibilização do Princípio da Legalidade no ordenamento brasileiro. De modo a saber se a legalidade clássica pode ser superada e até que ponto a chamada legalidade suficiente deve ser adotada em nossa legislação tributária. Por isso, procura-se abordar o modo como a Corte Suprema vem aplicando esse novo entendimento de forma mitigada.

Para tanto, abordam-se as posições doutrinárias e jurisprudenciais a respeito do tema, de sorte a conseguir discutir se o Princípio da Legalidade clássico pode dar lugar a um novo conceito em que a legalidade tem bases mais flexíveis.

No Brasil, o Princípio da Legalidade, hoje, é trazido genericamente no artigo 5º, inciso II e mais especificamente no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, o qual assevera que o Poder Executivo deve se submeter à capacidade legiferante do Poder Legislativo, tratando-se da expressão da legalidade formal. No entanto, a legalidade material contempla todos os aspectos que são relevantes para a cobrança do tributo, não deixando

margem ao administrador, tendo a lei como reserva absoluta. Este conceito é traduzido como legalidade clássica ou estrita.

Para a melhor compreensão do tema será abordada também a chamada legalidade suficiente, que surgiu com a evolução do ordenamento e se tornou uma tendência em muitos países, que também vem sendo aplicada com reservas pelo STF, consistindo em uma mitigação à supracitada legalidade clássica, ocorrendo quando o legislador tributário se vale de cláusulas gerais para atribuir à legislação tributária flexibilidade.

Inicia-se o primeiro capítulo do trabalho abordando a evolução histórica e o nascimento do Princípio da Legalidade no ordenamento brasileiro, apontando os artigos que desenham tal princípio e suas exceções constitucionais.

Segue-se ponderando, no segundo capítulo, os limites da legalidade suficiente, demonstrando qual o limite que as cláusulas gerais a serem aplicadas devem possuir, e quais os parâmetros a serem respeitados.

O terceiro capítulo versa sobre a necessidade do chamado “diálogo com o regulamento”, que deve respeitar a subordinação, o desenvolvimento e a complementariedade, pois a ausência de um desses parâmetros deixa o valor da exação ao puro arbítrio do administrador. Para tanto, faz-se necessária uma análise jurisprudencial do STF acerca do tema, que apesar de pouca, demonstra qual caminho trilhará.

A pesquisa é desenvolvida pelo método hipotético dedutivo, uma vez que a pesquisadora pretende eleger um conjunto de proposições hipotéticas, as quais acredita serem viáveis e adequadas para analisar o objeto da pesquisa, com o fito de comprová-las ou rejeitá-las argumentativamente.

Para isso, a abordagem do objeto dessa pesquisa jurídica é necessariamente qualitativa, porquanto, a pesquisadora pretende se valer da bibliografia pertinente à temática em foco, analisada e fichada na fase exploratória da pesquisa, para sustentar a sua tese.

1. DA LEGALIDADE CLÁSSICA, EVOLUÇÃO HISTÓRICA E EXCEÇÕES

O Princípio da Legalidade pode ser visto sob vários prismas. De início, há de se fazer menção ao marco histórico de seu surgimento. A doutrina majoritária, a exemplo de Sacha Calmon¹, faz alusão à Magna Carta, assinada em 1215, na Inglaterra, quando os barões normandos, incomodados com a grande onerosidade dos tributos rebelaram-se contra o rei,

¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 176.

passando-se a exigir a autorização do Conselho dos Comuns para instituir tributos, no reinado de João Sem Terra.

No entanto, de forma minoritária, o doutrinador Luis Eduardo Schoueri, aponta o surgimento do princípio a tempos mais remotos. Para ele, seria mais razoável o entendimento que a origem da legalidade tributária relaciona-se com a origem do direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos são empregados, ou seja, segundo Schoueri² desde o período do feudalismo pode-se extrair uma ideia de consenso em relação à tributos.

De acordo com o douto doutrinador, para que se institísse a tributação, aquele contribuinte primitivo, deveria concordar com ela e com a forma que esse recurso proveniente seria distribuído, demonstrando uma incipiente limitação à tributação.

Mas, de fato, somente com as Constituições, Americana e Francesa, foi que se elevou o Princípio da Legalidade ao status de princípio basilar constitucional. Somente após a revolução francesa é que expressamente foi constituído um documento que contivesse o Princípio da Legalidade como hoje é conhecido.

Para Vieira, o Princípio da Legalidade, inclusive o da Tributária, é visceralmente ligado aos Princípios da República e da Democracia, pela ponte da representatividade popular, como irrecusável direito e garantia individual do cidadão-contribuinte que se constitui nos termos expressos do artigo 150, caput, e encontra-se seguramente protegida entre as cláusulas de pedra da Lei Maior (artigo 60, parágrafo 4º, IV)³.

Este princípio nasce e torna-se a base de todo o sistema jurídico, especialmente do tributário, impedindo que o Estado se atenha aos interesses individuais, cabendo a esse somente submeter todos à lei e ao seu poder, o qual será exercido pelo povo e para o povo.

Com a multiplicidade de tarefas atribuídas ao Estado contemporâneo, dada sua grande interferência nas esferas econômica e social, a concretização das referidas tarefas pelo Estado é subsidiada pelos recursos advindos do contribuinte que, tendo capacidade contributiva, fornece obrigatoriamente a contribuição monetária ao Estado, para que esse realize seus fins (que devem ser coincidentes com os interesses da população, ao menos em tese).

Como o Estado detém o poder de, por ato próprio, obrigar os particulares, no caso dos tributos, à contribuírem compulsoriamente remetendo valores aos cofres públicos, necessita-se de um limite capaz de controlar a atividade estatal. Tal como em toda relação

² SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 301.

³ VIEIRA, José Roberto. *Legalidade Tributária e Medida Provisória: Mel e Veneno*. In: FISCHER, Octávio Campos (coord.), *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 185.

jurídica, há um sopesamento entre o direito posto e o que sua aplicação efetivamente causará na esfera do particular, em sua propriedade e patrimônio. Isso explica o fato de as regras relativas ao tema legalidade serem necessariamente constitucionais.

Nas palavras de Gerd W. Rothmann⁴ é exatamente em virtude do Princípio da Legalidade que a relação jurídico-tributária se caracteriza como relação de direito e não puramente de poder, não havendo nenhuma supremacia de uma das partes sobre a outra, deixando em pé de igualdade o Estado e a pessoa que realiza o fato gerador.

No Brasil, o Princípio da Legalidade é presente no ordenamento desde a Constituição de 1824. Atualmente, a previsão é verificada no artigo 5º, inciso II, da CRFB/88⁵, conhecido como Legalidade Genérica, assim como no artigo 150, inciso I, da CRFB/88⁶, conhecida como Legalidade Tributária. Estes dispositivos constroem a ideia de ser a lei o único meio de se exigir certas condutas do cidadão pelo Estado, pois ninguém é obrigado a fazer algo, senão em virtude de lei.

Assim, dada a configuração constitucional, a regra da legalidade tributária pode ser entendida sob dois aspectos: o formal, que garante um processo legislativo idôneo e perfeito para que a lei seja inserida no ordenamento, e o material, que discrimina o sujeito que irá pagar a exação, a partir de quando e para quem. Nas palavras de Amaro⁷ em relação ao aspecto material, “requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador; necessários à qualificação do tributo devido em cada situação concreta que venha espelhar a situação hipotética descrita na lei”.

No artigo 150, inciso I, da CRFB/88 diz-se que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I- exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”⁸. A partir da leitura do dispositivo transcrito, o que significaria exigir ou aumentar tributo? O Código Tributário Nacional, em seu artigo 97⁹, com riqueza de detalhes previstos em seus incisos e parágrafos, contempla e exige que toda a regra matriz de incidência tributária decorra da lei¹⁰. Abrange, portanto, a sua instituição, aumento, redução, extinção ou suspensão.

⁴ROTHMANN, Gerd W. *O princípio da Legalidade Tributária*. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/36954/35723>>. Acesso em: 13 out. 2017.

⁵BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 13 out. 2017.

⁶BRASIL. op. cit., nota 5.

⁷AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 117.

⁸BRASIL. op. cit., nota 5.

⁹BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 08 fev. 2018.

¹⁰SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 315.

Há no direito tributário hodierno rigidez em relação ao Princípio da Legalidade Tributária, não possuindo o aplicador da lei discricionariedade para instituir tributos ou mesmo majorá-los ao seu livre-alvedrio. Obviamente, é uma forma de proteção tanto do pacto federativo, da soberania estatal, da segurança jurídica, quanto da proteção do próprio cidadão contra possíveis arbitrariedades do Estado.

O artigo 150, §6º da CRFB/88¹¹ traz a ideia de uma lei específica, federal, estadual ou distrital, com o fito de evitar que o legislador cometa uma espécie de contrabando legislativo, inserindo matéria tributária em outro ato normativo que não possua vínculo lógico-temático, fraudando o mote do Princípio da Legalidade. Nesta conformidade, todos os aspectos serão criados por lei, retirando-se ainda do Poder Executivo a possibilidade de seus atos definirem, por exemplo, aspecto material.

Salienta-se que a jurisprudência do STF pacificamente compreende Medida Provisória como instrumento de instituição e majoração de tributos, devido a Emenda Constitucional nº 32 de 11 setembro de 2001¹².

Passando-se a outro aspecto relevante sobre a regra da Legalidade, temos o Princípio da Tipicidade Cerrada. É de grande controvérsia o tema, haja vista que alguns doutrinadores, como Alberto Xavier¹³, afirmam ser coincidentes os princípios da Tipicidade e da Legalidade, como se aquele fosse consequência lógica deste.

Então, para Alberto Xavier¹⁴, Yonne Dolacio de Oliveira¹⁵ e Roque Carrazza¹⁶, somente com uma determinação no tipo fechado, apresentando o legislador, sem se utilizar de conceitos subjetivos, a forma exata de subsunção do fato, com todos os elementos, à hipótese de incidência é que ocorreria o fato gerador.

Consequentemente, para criação de um tributo a lei deve estabelecer: o fato gerador, os sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota. Sendo, no entanto, dispensável a atualização monetária da base de cálculo, comando expresso no artigo 97, §2º, do CTN¹⁷.

Todavia, o princípio também comporta exceções, ou seja, há matérias que podem ser disciplinadas através de ato infralegal. De modo que, a Suprema Corte entende que as

¹¹ BRASIL. op. cit., nota 5.

¹² BRASIL. *Emenda Constitucional, nº 32, de 11 de setembro de 2001*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc32.htm>. Acesso em: 14 out. 2017.

¹³ XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1978, p. 73.

¹⁴ Ibid., p. 83-96.

¹⁵ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A tipicidade no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 47.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9.ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 270.

¹⁷ BRASIL. op. cit., nota 9.

matérias que não estão expressas no artigo 97 do CTN¹⁸ são consideradas como exceções ao Princípio da Legalidade.

Os casos mais relevantes na prática são a atualização do valor monetário da base de cálculo e a fixação do prazo para recolhimento do tributo¹⁹. Em relação a primeira, temos como exemplo o IPTU que necessita de atualização em sua base de cálculo já que calculado de acordo com o valor venal do imóvel, podendo então ser atualizado por meio de decreto do chefe do executivo, observando o verbete sumular 160 do STJ²⁰.

Na prática, como a Constituição, a priori, previa apenas quatro exceções previstas no artigo 153, §1º²¹, ao Princípio da Legalidade, em relação a majoração dos tributos por ato do Poder Executivo, quais sejam II, IE, IPI e IOF, temos que apenas os dois últimos são alterados por decretos, os tributos aduaneiros são alterados comumente por Resoluções da Câmara de Comércio Exterior- CAMEX e a Suprema Corte considera absolutamente constitucional tal procedimento.

Em seguida, por força da Emenda Constitucional 33/2001²² foram criadas outras exceções no que tange aos combustíveis. Permitindo ao Poder Executivo reduzir e restabelecer as alíquotas da CIDE- combustíveis, prevista agora no artigo 177, §4º, I, “b”, da CRFB/88²³. Também foi objeto de exceção concedida aos Estados e ao DF, que por intermédio do CONFAZ definam-se as alíquotas do ICMS-monofásico incidente sobre combustíveis definidos em Lei Complementar, previsto no artigo 155, §4º, IV, CRFB/88²⁴.

Deve-se observar que mesmo em se tratando de exceções, não se desobriga a instituição de tributo mediante lei, somente as alíquotas é que podem ser modificadas. Não se tratando, todavia, de mitigação, pois a Constituição Federal optou unicamente por esse aspecto da hipótese tributária poder ser modificado pelo Poder Executivo.

Diante do exposto, passa-se a analisar a legalidade suficiente, uma forma mitigada da legalidade clássica que ocasiona uma grande mudança no conceito estrito, e que pode trazer mudanças sensíveis no ordenamento tributário.

¹⁸ BRASIL. op. cit., nota 9.

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 172.394*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3164086>>. Acesso em: 14 out. 2017.

²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº160*. É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3164086>>. Acesso em 15 out. 2017.

²¹ BRASIL. op. cit., nota 5.

²² BRASIL. *Emenda Constitucional, nº 33, de 12 de dezembro de 2001*. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/emecon/2001/emendaconstitucional-33-11-dezembro-2001-426596-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 14 ago. 2018.

²³ BRASIL. op. cit., nota 5.

²⁴ BRASIL. op. cit., nota 5.

2. DA LEGALIDADE SUFICIENTE NAS TAXAS ANOTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TÉCNICA (ART)

Também conhecida como legalidade suficiente, a legalidade mitigada ocorre quando há ofensa ao artigo 150, I, CRFB/88²⁵, pois o artigo expõe a impossibilidade de majorar ou instituir tributos sem lei que o estabeleça.

Um dos casos recentes relacionados ao tema, julgado pelo Supremo Tribunal Federal, que muito chamou a atenção foi o relacionado às taxas Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) no RE n.º 838284²⁶. Taxas são espécies de tributo. E as ART que estão previstas no artigo 1º da lei 6.496/1977²⁷ possuem natureza jurídica de taxa, devendo ser submetidas a legalidade clássica do artigo 150, I, CRFB/88²⁸. Se justifica como taxa por força do poder de polícia, nos termos do artigo 145, II, CRFB/88²⁹ e artigos 77 e 78 do CTN³⁰.

Ocorre que por força do disposto no artigo 2º, §2º da Lei nº 6.496/1977³¹, foi atribuído ao Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CONFEA) o dever fixar os valores e critérios das taxas de ART, ou seja, por meio de ato infralegal, o que seria flagrantemente contrário ao dispositivo constitucional 150, I, CRFB/88³².

Observando o histórico das leis que regulamentam o ART, nota-se que a Lei nº 6.496/1977³³ não havia estabelecido nenhum valor de fixação para a taxa cobrada, então, por conseguinte, a Lei nº 6.994/1982³⁴ no artigo 2º, §único, fixou a observação do limite máximo de 5 Maior Valor de Referência (MVR) para as taxas a serem cobradas.

O valor MVR poderia, ao tempo, ser encontrado na lei 6.205/1975³⁵, que adicionou à época um parágrafo único no artigo 2º dessa lei, criando os valores de referência e o MVR. Ocorre que, posteriormente, a lei 6.994/1982³⁶ foi revogada integralmente pela lei

²⁵ BRASIL. op.cit., nota 5.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n.º 838284. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13649375>>. Acesso em: 25 mar. 2018.

²⁷ BRASIL. Lei nº 6.496/1977. Disponível em: <www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L6496.htm>. Acesso em: 02 abr. 2018.

²⁸ BRASIL. op.cit., nota 5.

²⁹ BRASIL. op.cit., nota 5.

³⁰ BRASIL. op.cit., nota 9.

³¹ BRASIL. op. cit., nota 27.

³² BRASIL. op.cit., nota 5.

³³ BRASIL. op. cit., nota 27.

³⁴ BRASIL. Lei nº 6.994/1982. Disponível em: <www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L6496.htm>. Acesso em: 02 abr. 2018.

³⁵ BRASIL. Lei nº 6.205/1975. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6205.htm>. Acesso em: 01 abr. 2018.

³⁶ BRASIL. op. cit., nota 34.

9.649/1998³⁷, o que gerou novamente a ausência de fixação de parâmetros de valor por força legal.

Assim, todas essas escolhas do legislador ao longo do tempo incitaram um debate acerca da constitucionalidade do artigo que ficara, após a revogação da lei que matinha o valor máximo de 5 MVR para as taxas ART, sem fixação de valor por via legal.

Inevitavelmente o assunto alcançou o Supremo Tribunal Federal, que decidiu o tema mediante Repercussão Geral³⁸ e fixou o seguinte entendimento:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. ANOTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TÉCNICA. LEI 6.496/1977. MANIFESTAÇÃO DO EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA. NATUREZA DE TAXA. SUBMISSÃO AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. - O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da matéria debatida nos presentes autos, para reafirmar a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a Anotação de Responsabilidade Técnica, instituída pela Lei 6.496/1977, cobrada pelos Conselhos Regionais de Engenharia, Arquitetura e Agronomia, tem natureza jurídica de taxa, sendo, portanto, necessária a observância do princípio da legalidade tributária previsto no art. 150, I, da Constituição. Em consequência, conheceu do recurso extraordinário, desde já, mas lhe negou provimento.

No entanto, ainda houve mudança posterior do quadro fático. Com o advento da Lei nº 12.514/2011³⁹ foi novamente fixado por ela um limite máximo para a exação. Essa lei no seu artigo 11º, optou por estabelecer o valor máximo de R\$150,00 (cento e cinquenta reais) para a taxa de ART, cumprindo a exigência do Princípio da Legalidade Clássica.

Essa nova valoração também gerou a continuidade da discussão, pois como fora definido apenas o valor máximo, o valor pontual da exação seria aferido por ato infralegal. O ponto central seria decidir se esse ato infralegal feriria a legalidade.

Assim, o Egrégio Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 838284⁴⁰, resolvendo a celeuma, decidiu:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Princípio da legalidade. Taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia. Anotação de Responsabilidade Técnica (ART). Lei nº 6.994/82. Aspecto quantitativo. Delegação a ato normativo infralegal da atribuição de fixar o valor do tributo em proporção razoável com os custos da atuação estatal. Teto prescrito em lei. Diálogo com o regulamento em

³⁷BRASIL. *Lei nº 9.649/1998*. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19649cons.htm>. Acesso em: 07 abr. 2018. *Lei nº 9.649/1998*. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19649cons.htm>. Acesso em: 07 abr. 2018.

³⁸BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ARE nº 748445*. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5264274>>. Acesso em: 17 jul.2018.

³⁹BRASIL. *Lei nº 12.514/2011*. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112514.htm>. Acesso em: 02 abr. 2018.

⁴⁰BRASIL. op. cit., nota 26.

termos de subordinação, de desenvolvimento e de complementariedade. Constitucionalidade.

O venerando acórdão prossegue mantendo o posicionamento do STF de que o princípio da reserva de lei não é absoluto, e que portanto, a Corte caminha para a aceitação de uma legalidade suficiente, a depender do tributo que se pretende aplicar. Reforça que no tocante às taxas admite-se o diálogo da lei com os regulamentos, que em conjunto fixarão os aspectos quantitativos da matriz de incidência.

Cita ainda alguns critérios que foram engendrados no RE nº 343.446⁴¹, quais sejam: a) a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso; b) o Congresso fixa standards ou padrões que limitam a ação do delegado; c) razoabilidade da delegação.

A decisão utilizou de tais critérios para defender que a Administração Pública por estar ligada à atividade prestada e ao contribuinte, conhecendo a realidade fática, poderia extrair mais facilmente os elementos caracterizadores do aspecto quantitativo da exação, se comparado ao legislador.

No caso específico das ART não cabe ao CONFEA a atualização monetária do teto estabelecido em lei, sob pena de ofensa ao Princípio da Legalidade Estrita. O douto acórdão⁴² resume ainda com clareza cristalina sua análise:

Em suma, o art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 6.994/82 estabeleceu diálogo com o regulamento em termos de subordinação (ao prescrever o teto legal da taxa referente à ART), de desenvolvimento (da justiça comutativa) e de complementariedade (ao deixar um valoroso espaço para o regulamento complementar o aspecto quantitativo da regra matriz da taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia). O Poder Legislativo não está abdicando de sua competência de legislar sobre a matéria tributária. A qualquer momento, pode o Parlamento deliberar de maneira diversa, firmando novos critérios políticos ou outros paradigmas a serem observados pelo regulamento.

Portanto, a discussão neste acórdão contemplou a compatibilização entre princípios, como o da praticidade da tributação e da eficiência em ponderação com o da legalidade clássica, sinalizando, assim, que a legalidade suficiente é uma nova tendência compatível com o ordenamento tributário.

Depreende-se do histórico arrolado que a legalidade suficiente não dispensa a força legal para a instituição ou majoração de tributos. Somente permite que, fixado o valor

⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 343.446. Relator: Min. Carlos Velloso. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261045>>. Acesso em 29 mai. 2018.

⁴² BRASIL. op. cit., nota 26.

máximo da exação pela via legal, o CONFEA ou outro Conselho, possa estabelecer o valor que conceber pertinente, dentro do limite máximo conferido, por via infralegal.

Importante ressaltar que o mesmo raciocínio pode se aplicar a outras espécies de tributo e não somente às taxas. Aplica-se também ao caso dos Conselhos Profissionais no tocante às anuidades, que são contribuições especiais por força do artigo 149, CRFB/88⁴³.

3. A LEGALIDADE SUFICIENTE E A NOVA PROPOSTA PARA O ODENAMENTO JURÍDICO

Diferentemente do que ocorreu no caso das taxas ART, devidamente explicadas no capítulo anterior, a Lei nº 11.000/04⁴⁴, trouxe no seu artigo 2º uma previsão autorizativa aos Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas para a fixação das contribuições anuais, independentemente de qualquer teto. Versa a lei:

Art. 2º Os Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas são autorizados a fixar, cobrar e executar as contribuições anuais, devidas por pessoas físicas ou jurídicas, bem como as multas e os preços de serviços, relacionados com suas atribuições legais, que constituirão receitas próprias de cada Conselho.

§ 1º Quando da fixação das contribuições anuais, os Conselhos deverão levar em consideração as profissões regulamentadas de níveis superior, técnico e auxiliar.

Nota-se que na Lei nº 11.000/04⁴⁵, o legislador não fixou parâmetro algum como o fez na Lei nº 6.496/77⁴⁶ que versa sobre as ART, o que permitiria que os Conselhos de fiscalização de profissões fixassem as contribuições livremente, ou seja, inovando no ordenamento jurídico, pois os Conselhos criariam tributos.

Tal artigo foi declarado inconstitucional em seu caput e parágrafo §1º, pois, o STF entendeu⁴⁷ que por mais que tivesse havido um diálogo com o regulamento, com o fito de otimizar os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, a autorização foi muito ampla e genérica, o que, por consequência, afrontou o Princípio da Legalidade estrita.

É importante fazer clara diferenciação para definir os rumos exatos do que se defende. Por mais que grandes doutrinadores como Alberto Xavier defendam veementemente a legalidade absoluta, clássica, há uma tendência mundial no Direito Tributário da legalidade

⁴³BRASIL. op. cit., nota 5.

⁴⁴BRASIL. Lei nº 11.000/2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L11000.htm>. Acesso em: 02 ago. 2018.

⁴⁵BRASIL. op. cit., nota 44.

⁴⁶BRASIL. op. cit., nota 26.

⁴⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 704.292. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/report1.pdf>>. Acesso em: 14 ago. 2018.

suficiente. Para Xavier⁴⁸, somente com uma determinação no tipo fechado, apresentando o legislador, sem conceitos subjetivos, a forma exata de subsunção do fato, com todos os elementos, à hipótese de incidência é que ocorreria o fato gerador.

No Brasil, Marco Aurélio Greco⁴⁹ defende essa moderna tendência, não ignorando a legalidade prevista no artigo 150, I, CRFB/88⁵⁰, mas permitindo um certo grau de relativização que possa satisfazer tal tipo constitucional.

O mote da flexibilização do princípio da legalidade é sutil. Não se deseja a instituição de tributos ao arrepio da segurança jurídica do contribuinte, mas sim acompanhar a evolução constante do ordenamento jurídico, fazendo com que não haja um engessamento no sistema jurídico tributário.

A sociedade está em mudança constante, e por isso cabe ao complexo jurídico legal continuar protegendo o contribuinte, entretanto, utilizando-se de mecanismos de cobrança da exação mais ágeis que acompanhem a velocidade exigida socialmente. Afinal, o direito nasce a partir do mundo fático.

Difere-se do exemplo dado das taxas ART, onde a lei delimita um teto para a cobrança da exação. No caso dos conselhos de fiscalização ficou claro que não houve qualquer parâmetro fixado.

Portanto, a pertinência de se aplicar uma mitigação à legalidade clássica é analisada no caso concreto. Já se podendo perceber uma tendência nos julgamentos proferidos pelo STF, no sentido de contemplar a legalidade suficiente, rechaçando o caráter absoluto da legalidade clássica.

O que parece ser uma decisão extremamente acertada, que acompanha as exigências da evolução social e mantém o caráter seguro de instituição e majoração de tributos no Brasil. Pois, é muito condizente como o interesse público a possibilidade de o Poder Executivo estabelecer normas em termos de regulamento, desde que essas normas não extrapolem o que foi estabelecido em lei.

CONCLUSÃO

Esta pesquisa constatou, como problema central, o conflito doutrinário a respeito da possibilidade ou não da aplicação da legalidade suficiente no âmbito do direito tributário. O embate ocorre porque parte da doutrina entende como um risco à democracia e grande

⁴⁸XAVIER, op. cit., p.11.

⁴⁹GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 147.

⁵⁰BRASIL. op. cit., 5.

violação constitucional a chamada legalidade suficiente, enquanto que de outro lado, há julgados do STF aplicando tal entendimento, curvando-se à uma tendência que ocorre mundialmente.

Partindo da pesquisa desenvolvida no decorrer deste trabalho, foi possível chegar a conclusão que as decisões recentes proferidas pela Suprema Corte estão promovendo uma modificação substancial na essência tributária, utilizando-se de outros princípios constitucionais para embasá-las, levando em conta que nenhum princípio é absoluto.

Diante dos acórdãos proferidos, nota-se a profunda aplicação da técnica hermenêutica, que não se valeu de conceitos abertos para justificar tal mudança de posicionamento.

O entendimento a que chegou esta pesquisadora se consubstancia na ideia de que não há direito constitucional absoluto, e que a partir da imposição de certos parâmetros limitativos pode-se relativizar a legalidade tributária estrita, como ocorre em outros ramos do direito, sem que para isso ocorra violação ou arbitrariedades do Estado para com o contribuinte.

Quanto à questão sobre violar o ordenamento constitucional, que foi desenvolvido ao longo do segundo e terceiro capítulos, esta pesquisa chegou ao entendimento que o que realmente há é uma evolução, apenas. O direito nasce dos fatos, e portanto, dada a evolução de uma sociedade, a evolução dos meios de cobrança da exação pela Fazenda Pública também evolui em virtude do novo alcance tecnológico global.

O principal argumento utilizado nesta pesquisa, para solucionar a questão, sustentou-se na premissa de que a evolução tributária deve acompanhar as necessidades sociais, buscando-se cada vez mais um Estado menos burocrático, mais ágil e efetivo, sem que deixe de lado a vulnerabilidade do contribuinte em relação ao Estado.

Os tribunais devem entender o direito como uno, contemplando todas as mudanças que ocorrem no dia a dia, para dialogar não somente com a lei fria, mas com as necessidades reais humanas, de modo que não se mantenha um Estado engessado e inflexível.

Frisando-se que não se pretende abandonar o princípio da legalidade inteiramente, pois tal atitude remeteria a tempos sombrios de tirania e arbitrariedade.

Desde a criação dos direitos de primeira geração, a humanidade vem criando mecanismos para evitar que o Estado imponha comandos ao cidadão de forma injustificada ou excessiva. E, desse modo, esta pesquisa defende fortemente a manutenção dessa proteção que circunda o contribuinte.

Fica evidente, por essas razões, que a proposta do autor consiste na tese de que não há outra alternativa, senão caminhar junto com a tendência mundial em relação a legalidade suficiente, não ignorando a justiça social como fim. Deve haver, portanto, um diálogo mais

flexível na legislação tributária com o fito de dar mais celeridade, eficiência, e quem sabe economia aos meios de cobrança das exações tributárias, assim como ocorre em outros ramos do direito brasileiro, a exemplo do Administrativo.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 13 out. 2017.

_____. *Emenda Constitucional, nº 32*, de 11 de setembro de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc32.htm>. Acesso em: 14 out. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 172.394*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3164086>>. Acesso em: 14 out. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula nº 160*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3164086>>. Acesso em 15 out. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE 570680*. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. *Diário Oficial [da] República Federativa*, Brasília, DF, DJ 04 dez. 2009, p. 1.024.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 838.284*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4637342&numeroProcesso=838284&classeProcesso=RE&numeroTema=829>>. Acesso em: 14 jul. 2018.

_____. *RE nº 342.446*. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28342446%2ENUME%2E+OU+342446%2EDMS%2E%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/y97244yg>>. Acesso em: 10 ago. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 704.292*. Relator: Ministro Dias Toffoli. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/report1.pdf>>. Acesso em: 14 ago. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 570.680*. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2575648&numeroProcesso=570680&classeProcesso=RE&numeroTema=53>>. Acesso em: 25 jul. 2018.

_____. *Lei nº 6.496/1977*. Disponível em: <www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L6496.htm>. Acesso em: 02 mai. 2018.

_____. *Lei nº 6.994/1982*. Disponível em: <www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L6994.htm>. Acesso em: 23 ago. 2018.

_____. *Lei n.º 6.205/1975*. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6205.htm>. Acesso em: 01 jun. 2018.

_____. *Lei n.º 6.994/1982*. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16994cons.htm>. Acesso em: 07 abr. 2018.

_____. *Lei n.º 9.649/1998*. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19649cons.htm>. Acesso em: 07 abr. 2018.

_____. *Lei n.º 12.514/2011*. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112514.htm>. Acesso em: 14 ago. 2018.

_____. *Lei n.º 11.000/2004*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L11000.htm>. Acesso em: 02 ago. 2018.

_____. *Lei n.º 6.496/1977*. Disponível em: <www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L6496.htm>. Acesso em: 12 jul. 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

ROTHMANN, Gerd W. *O princípio da Legalidade Tributária*. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/36954/35723>>. Acesso em: 13 out. 2017.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

VIEIRA, José Roberto. Legalidade Tributária e Medida Provisória: Mel e Veneno. In: FISCHER, Octávio Campos (coord.), *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

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