

## O princípio da legalidade tributária como limitação ao poder de tributação do Estado

Mayra Lima Vieira<sup>1</sup>

**RESUMO:** O presente artigo tem por objetivo destacar a importância do princípio da legalidade tributária como instrumento de limitação ao poder de tributação exercido pelo Estado, considerando-se que tais limitações compõem o grupamento de características que fixam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar do Estado em detrimento do contribuinte, bem como são elementos primordiais para o adequado funcionamento do estado democrático de direito. Assim, nesta seara, encontra-se o princípio em comento, servindo de verdadeira garantia constitucional do contribuinte em face da força tributária do Estado, vez que a nossa Carta Magna prevê que nenhum tributo será instituído, nem majorado, a não ser através de lei.

**Palavras-chave:** Tributação. Limitações. Princípio da Legalidade.

**ABSTRACT:** This article aims to highlight the importance of the principle of legality tax as an instrument of tax limitation taxing power exerted by the state, considering that, these restrictions make up the grouping of features that set the field, the manner, form and intensity performance of the taxing power of the State to the detriment of the taxpayer as well, are key elements for the good functioning of the democratic rule of law. Thus, in this endeavor, is the principle under discussion, serving as a true constitutional guarantee of the taxpayer against the tax under State, since our Constitution establishes that no tax would be imposed or increased unless by law.

**Keywords:** Taxation. Limitations. Principle of Legality.

### INTRODUÇÃO

É de se verificar, ao estudar o instituto dos tributos, que estes são criados concernentes com a disposição (competência tributária) que a nossa Lei Maior atribui à União, aos Estados, Distrito Federal e aos municípios.

Por seu turno, esta cessão de competência, racionalmente, não se apresenta sem fronteiras. Visto que a Constituição procura delimitar, da forma mais clara possível, as áreas em que cada ente político irá atuar, com a distribuição de suas competências tributárias, fixando delimitações que têm o condão de proteger circunstâncias avaliadas pela mesma como sendo relevantes, especialmente às que dizem respeito aos direitos e garantias fundamentais.

Neste aspecto, atribui-se às limitações ao poder de tributar, o complexo de normas e princípios que possuem o fito de disciplinar estes limites da competência tributária. Limites estes que possuem a missão de delimitar, restringir e demarcar as fronteiras quanto ao poder tributador do Estado, cooperam para designar o que deve ser tributado, como essa tributação

---

<sup>1</sup> Advogada. Mestre em Direito. Docente na UNIABEU.

deve se dar, ou seja, para que estabeleçam normas quanto à tributação. Entretanto, não devem ser vistos como óbices ou impedimentos, visto apenas regular as citadas normas.

O campo mais notório quanto às limitações ao poder de tributar encontra-se na esteira dos princípios constitucionais tributários, como também nas imunidades tributárias (ocorridas quando a Constituição impede a incidência de tributação, exigindo que o Estado se abstenha de cobrar tributos, mesmo com a ocorrência do fato gerador).

De forma geral, o direito impõe limites à sociedade, e é até mesmo considerado um tipo de ciência que se alicerça também na imposição de limites, vez que as normas jurídicas, em algum momento de sua vigência, acabam por limitar a autonomia, a liberdade dos seres humanos, seu proceder, e o poder de tributar, que se apresenta como demonstração genuína da supremacia do Estado; torna-se limitado pelos princípios jurídicos da tributação, que estabelecem as configurações e os aspectos para que seja exercida a citada supremacia pelo ente político.

Em nosso país, tais princípios estão estampados em nossa Carta Constitucional, e o princípio da legalidade tributária, que será aqui analisado, está disposto em seu artigo 150, inc. I, configurando-se como um dos mais importantes ou, até mesmo, o mais importante dos princípios elencados quanto à tributação, vez que, em favor dos contribuintes, tal diretriz obsta que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios demandem o pagamento de tributos não estabelecidos por lei.

A par disto, somente perante a existência de leis, é possível a criação e a majoração de tributos. Entretanto, existem algumas exceções (previstas na CRFB/88) quanto à majoração de alguns tributos, ocorrendo dentro de limites fixados em lei, por atos do poder executivo, resoluções do Senado, convênios etc., tendentes a flexibilizar o princípio da legalidade tributária.

O princípio em voga é o “carro chefe” dos princípios constitucionais tributários, estabelecendo ser defeso que se exija ou aumente tributo sem que tais ditames sejam estabelecidos em lei. É calcado nos ideais da justiça e da segurança jurídica, buscando, acima de tudo, a justiça social.

Assim sendo, tratar-se-á, neste artigo, da sua definição, seus precedentes históricos, sua previsão nas Constituições Brasileiras, a instituição dos tributos em Leis Complementares e Leis Ordinárias, legalidade de forma estrita, a fixação de obrigações acessórias, os tributos e sua atualização monetária e a mitigação do princípio da legalidade tributária.

## 2 PRINCÍPIOS – PRECEITOS GERAIS

De forma ampla, a palavra **princípio** tem como significado início, origem, começo, o instante que algo é feito pela primeira vez. Desta forma, o autor Bernardo Ribeiro de Moraes define princípios da seguinte maneira: “Assim, princípio é o início ou o ponto que se considera como primeiro em uma extensão ou coisa” (MORAES, 1994, p. 82).

Vale lembrar que, tal conceito liga-se aos fundamentos de ponto de partida, de base; é um tipo de diretriz básica, elementar, que sustenta, e fundamenta uma ciência. Estes são alicerces da construção dos processos de conhecimento.

Conforme assinala o autor Miguel Reale:

Os princípios são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a sua aplicação e integração, quer para a elaboração de novas normas (REALE, 1978, p. 300).

Sobrelevam as lições de Maria Helena Diniz, sobre o tema:

Não são preceitos de ordem ética, política, sociológica ou técnica, mas elementos componentes do direito. São normas de valor genérico que orientam a compreensão do sistema jurídico, em sua aplicação e integração, estejam ou não positivadas (DINIZ, 2001, p. 462).

Como bem denota o professor Alberto Nogueira em sua obra:

É nesse campo que os princípios, sobretudo os fundamentais, que servem de suporte para a ordem e o ordenamento jurídico como um todo, se prestam, dentre outros, a uma das mais nobres funções: sintonizar o sistema jurídico em vigor com a vida de cada pessoa, individualmente considerada e também no seguimento social em que esteja inserida (a função social da pessoa humana) (NOGUEIRA, 2008, p. 114).

Registre-se que os princípios possuem papel muito importante, vez que orientam, conduzem as normas jurídicas e, nesta esteira, encontram-se os princípios constitucionais, visto que muito auxiliam na proteção dos direitos da sociedade, como bem denota Leila Maria Bittencourt da Silva:

Os princípios assumem papel relevante a reger todo o sistema jurídico, como um sol que irradia sua luz por todo texto constitucional e ilumina todas as leis e todos os direitos. Onde houver uma brecha eles podem penetrar para clarear um direito que não esteja muito evidente. Se os princípios forem antes fonte subsidiária, hoje passam a fonte principal a nortear a aplicação e a interpretação das leis. Já os princípios constitucionais são, sem dúvida, a parte mais importante da Constituição e do Direito Constitucional porque dão suporte à defesa dos direitos dos indivíduos e da coletividade, assim como sustentam as bases da atuação estatal em face da supremacia do interesse público. Portanto, no âmbito do indivíduo ou do Estado, são os princípios que apontam a direção na solução do conflito (SILVA, 2011, p. 152)

Tenha-se presente, também, os preceitos dispostos pelo professor Alberto Nogueira quanto à principiologia, considerando-se que esta trata do conjunto dos princípios de determinada área do Direito:

A principiologia, notadamente em sede supra e constitucional, é o instrumento indispensável e da maior valia para conferir ao sistema jurídico positivo (direito vigente) a fina sintonia entre cidadão (contribuinte) e o Estado (democrático de direito), considerado como instrumento de realização do bem comum (função social Da tributação) (NOGUEIRA, p. 116).

Especificamente quanto aos princípios constitucionais tributários, observando-se que especialmente um deles será alvo deste trabalho (princípio da legalidade tributária), estes são apontados como asserções que carregam grande normatividade inserida nestes; são proposições verdadeiras e básicas, servindo de embasamento para o entendimento com clareza do nosso sistema tributário.

### 3 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

#### 3.1 Precedentes Históricos

O princípio em voga foi concebido há muitos séculos, posto que foi previsto, pelo que demonstra a História, na Magna Carta da Inglaterra (esta datada de 1215), do Rei João Sem Terra, na qual setores da sociedade (nobreza e plebe) uniram-se com o fito de cessar o poder de tributar de uma só pessoa.

Assim, foi imposto ao Rei João determinado estatuto objetivando coibir o exercício da tributação de forma temerária em detrimento dos interesses sociais. Desta forma, os súditos deveriam aprovar anteriormente a cobrança dos tributos, ocasião em que se criou a máxima “*no taxation whithout representation*” (ou, nenhuma tributação sem representação), como bem dispõe Luciano Amaro:

Esse princípio, é multissecular, tendo sido consagrado, na Inglaterra, na Magna Carta de 1215, do Rei João Sem Terra, a quem os barões ingleses impuseram a necessidade de obtenção prévia de aprovação dos súditos para a cobrança de tributos (AMARO, 2008, p. 111).

Tal momento histórico marcou, de maneira muito expressiva, o movimento constitucional da Inglaterra, vez que o já mencionado estatuto foi conceituado como sendo a primeira Constituição inglesa (*Magna Charta Libertatum*), advinda da necessidade e vontade da população de coibir a atividade de tributação com o real objetivo de desapropriação, e de firmar a ideia de que a tributação pressupõe a chancela do povo. Desta forma, nasceu, assim, o

ideal, no sentido de que, concernente com a legalidade, a partir daí, latente, somente devem existir tributos consentidos.

Conforme também se observa em alguns outros momentos históricos, as restrições impostas ao poderio tributário foram muito importantes para limitar os poderes do Estado. Assim, como exemplo destes momentos históricos capazes de condicionar o Estado quanto à tributação, podemos citar a Revolução Francesa e a Independência dos EUA, em que se verificam nesses dois eventos que uma das principais causas de sua existência se deu pela tributação por parte do Estado de forma extorsiva para com a população, bem como se atribui também à citada forma de tributação uma das razões do nascimento do Estado Moderno de Direito.

### 3.2 Princípio da Legalidade Tributária nas Constituições Brasileiras

Em nosso ordenamento jurídico, tal princípio sempre esteve atrelado à lei, vez que, o advento, a instauração e instituição de tributos, de acordo com os nossos precedentes históricos, já surgiram com a imprescindibilidade da criação de leis que os legitimassem. E, por esta razão, o princípio em comento sempre esteve presente em nossas Cartas Magnas, o que se constata com a análise da Constituição Política do Império de 1824 (nos artigos 36, inciso I, e 171), da Constituição Federal de 1891 (no artigo 72, § 30), Carta de 16 de julho de 1934 (artigo 17, inciso VII), na Constituição Federal de 18 de setembro de 1946 (artigo 141, § 34), na Lei Maior de 24 de fevereiro de 1967 (artigos 20, inciso I, 150, §§ 2º e 29), e na Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969 (artigos 19, inciso I, e 154, § 2º), com exceção da Constituição de 1937, omissa a respeito.

Na atualidade, o princípio da legalidade tributária está disciplinado no artigo 150, inciso I, da CRFB/88, estando previsto neste artigo que, além de todos os direitos e prerrogativas asseguradas ao contribuinte, é defeso ao poder público instituir ou majorar tributos sem a existência de lei que anteriormente o estabeleça.

Destarte, sendo o tributo canal para invasão patrimonial, é acertado que tal invasão ocorra em consonância com a vontade popular, através de seus representantes, ou seja, o contribuinte se dispõe a aceitar tal invasão em benefício dos interesses gerais, quitando apenas o que assentir a quem o exigir. Por conseguinte, a ligação existente entre o tributo, a lei e o povo confere ao cidadão uma proteção em face do abuso de poder que o ente público pode cometer, utilizando-se, se não existisse o princípio em comento, de meios diversos da lei.

Legalidade, em sentido formal, pode ser definida como algo que se encontra de acordo com a lei, considerando-se que a mesma é compreendida como fruto, objeto da vontade

generalizada, de forma abstrata, criada por intermédio de legisladores escolhidos pelo povo, colocada em vigor em consonância com o processo legislativo previsto em nossa Constituição.

Oportuno se torna ressaltarem-se as lições de Paulo Bonavides acerca do tema:

A legalidade constitui garantia da liberdade: a legalidade é compreendida, pois, como a certeza que têm os governados de que a lei os protege ou de que nenhum mal, portanto, lhes poderá advir do comportamento dos governantes; será então sob esse aspecto, como queria Montesquieu, sinônimo de liberdade (BONAVIDES, 2009, p. 115).

Nesta esteira, conforme leciona Ricardo Lobo Torres:

O tributo é o preço da liberdade, pois serve de instrumento para distanciar o homem do Estado, permitindo-lhe desenvolver plenamente as suas potencialidades no espaço público, sem necessidade de entregar qualquer prestação permanente de serviço ao Leviatã. Por outro lado, é o preço pela proteção do Estado consubstanciada em bens e serviços públicos, de tal forma que ninguém deve se ver privado de uma parcela de sua liberdade sem a contrapartida do benefício estatal (...) O tributo pode implicar opressão da liberdade, se o não contiver a legalidade. Daí por que se atribui tanta importância à legalidade na meditação sobre a liberdade nos albores do Estado de Direito (TORRES, 2005, p. 4).

Em virtude destas considerações, nota-se a relevância do princípio em voga, assim como verifica-se que este possui sede e foro em nossa Lei Maior, disposto no rol dos princípios fundamentais, concernente com os preceitos contidos no artigo 5º, inciso II, e no já mencionado artigo 150, inciso I, da CRFB/88.

### 3.3 Disposições Gerais

Conceitualmente, como já mencionado, o princípio da legalidade tributária apresenta-se como importante delimitação ao Estado ao exercer sua função administrativa quanto ao encargo atribuído a si de tributar.

Este princípio se mostra como poderosa garantia do indivíduo/contribuinte, acarretando uma confluência e harmonia entre os dois, ou seja, se existe Estado Democrático de Direito, existe, da mesma forma, o princípio da legalidade inserido durante a tributação. Se assim não fosse, se predominasse o arbítrio do Estado, dificilmente existiria o Estado Democrático de Direito.

Neste sentido, mister se faz destacar as considerações de Ruy Barbosa Nogueira sobre o tema: “O princípio da legalidade tributária é o fundamento de toda a tributação, sem o qual não há como se falar em Direito Tributário” (NOGUEIRA, 1995, p. 139).

Nesta seara, considera-se que o princípio em tela é o vetor, o orientador do sistema tributário brasileiro; é o princípio precursor dos outros princípios, apontado como o mediador entre o fisco e o contribuinte.

Assim sendo, no sentir de Hugo de Brito Machado sobre o tema, este dispõe que: “No Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação” (MACHADO, 2008, p. 34).

No campo dos valores morais, o princípio da legalidade tributária é avaliado como preceito que possui grande quantidade de carga valorativa, transmitindo aos cidadãos a segurança jurídica, licitude e equidade, que mostram serem disposições indispensáveis em se tratando de tributação.

Nossa Carta Magna dispõe de forma clara as expressões “instituição” e “aumento” de tributos, conduzindo o intérprete, inicialmente, a relacionar a lei somente à criação e majoração do tributo. Contudo, esta interpretação não se mostra como sendo a mais acertada, uma vez que as leis em matéria tributária devem servir de base para criação, extinção, majoração e redução dos tributos. Sem embargo, as desonerações tributárias, na forma de extinção (isenções, remissões etc.), e reduções (concessão de crédito presumido, redução de base de cálculo, etc.), também restringem-se à lei (como previsto no artigo 150, § 6º, CF). Assim, depreende-se que o ditame contido no I do art. 150 da CF/88 liga-se aos termos “instituição”, “extinção”, “aumento” e “redução” de tributos.

### **3.4 Lei Complementar X Lei Ordinária**

Quanto ao consentimento a respeito da cobrança dos tributos, este será advindo, em regra, por lei ordinária, sendo a mesma o canal na qual o legislador cria e majora as exações tributárias. Portanto, o IPTU, por exemplo, é instituído por lei ordinária municipal, e o IPVA, por certo, por lei ordinária estadual.

Entretanto, existem situações em que os tributos federais, mesmo sob a égide dos preceitos contidos no princípio da legalidade tributária, são instituídos com a edição de lei complementar, o que não é vedado em nosso ordenamento jurídico, em relação a alguns tributos, como se nota da observação dos artigos 148, incisos I e II da CRFB/88 (empréstimos compulsórios), artigo 153, VII (imposto sobre grandes fortunas); artigo 154, I (impostos residuais) e artigo 195, § 4º, da c/c artigo 154, I (contribuições social-previdenciárias residuais), todos do mesmo diploma legal.

Convém ressaltar que a doutrina hodierna tem considerado que as leis complementares têm o fito de “complementar” o disposto na Constituição.

No geral, nota-se que o legislador constituinte atrela a lei complementar a alguns temas com importância especial, podendo ser reputados até mesmo como polêmicos, cuja legislação que disciplinam tais matérias carece de maior consenso entre o Parlamento.

Nas hipóteses acima mencionadas, constata-se a relevância destas leis justificando-se o cuidado do legislador constituinte (tanto o originário quanto o reformador), visto que tratam de casos que, em muitas ocasiões, são limítrofes, em relação à forma instável que se apresentam algumas relações jurídicas dentro das obrigações tributárias. O que se vê claramente no momento que se imagina em lançar mão, ou seja, em atingir grandes fortunas, ou, até mesmo, pela tributação residual, o patrimônio do particular.

Deste modo, tenha-se presente que as leis complementares mostram-se como dispositivos os quais o legislador dispõe para, de forma excepcional, disciplinar algumas matérias, como acima mencionado.

### 3.5 Legalidade de Forma Estrita

É de ser revelado que a legislação criada para instituir um tributo conterá, de acordo com os preceitos do artigo 97 do Código Tributário Nacional, ditames que são essenciais, ou seja, obrigatórios em matéria de tributação, como a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, seu sujeito passivo e ativo (União, Estados ou Municípios), a fixação da alíquota do tributo, sua base de cálculo, e a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias à lei.

Desta feita, o artigo 97 do CTN, disciplina claras diretrizes das disposições constitucionais, demonstrando a indispensabilidade da existência de uma lista expressa (*numerus clausus*) de dogmas que configuram a legalidade literal, que se tornam garantias legais no campo tributário, restando asseguradas de forma exclusiva às leis, conforme anteriormente citado, as matérias previstas no artigo 97 do CTN. Destarte, estas disposições vêm sendo denominadas pelo doutrinador Eduardo Sabbag como: “Estrita Legalidade, Tipicidade Fechada (Regrada ou Cerrada) e Reserva Legal” (SABAG, 2012, p. 68).

E, pelo fato do princípio da tipicidade não ser independente em relação ao princípio da legalidade tributária, mas, sim, um consectário deste, é que a lei na seara tributária deve ter o condão de estabelecer, consolidar com nitidez as premissas contidas no artigo 97 do CTN, sendo defeso que tais premissas apresentem-se de forma genérica no texto legal quanto à tipicidade fechada.

### 3.6 Os Tributos e Sua Atualização Monetária

Concernente com o disposto no artigo 97 do CTN, em seus parágrafos 1º e 2º respectivamente, equipara-se a majoração do tributo à modificação da sua base de cálculo, que o transforme em mais oneroso para o contribuinte, bem como, não é considerado majoração de tributo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Diante do exposto, depreende-se que, quando a atualização monetária do tributo observar, ou seja, obedecer aos padrões de correção oficiais utilizados em determinado lapso temporal anteriormente divulgado, ocorrerá, sem dúvida, somente a atualização.

Entretanto, se, ao contrário, os padrões ou índices empregados para a atualização estiverem em percentual superior ao da correção monetária no lapso temporal determinado, o que ocorrerá, em verdade, é o aumento do tributo, e não somente atualização.

Neste sentido, tem-se que, na primeira hipótese, por não existir majoração, mas, tão somente atualização, é admitida, seguramente, a utilização de atos normativos infralegais. Já na segunda hipótese, no caso do aumento de tributo “mascarado”, disfarçado de atualização, esta só pode ocorrer havendo lei que a assegure, caso contrário, ocorre afronta ao princípio da legalidade tributária. Um exemplo claro do exposto está contigo na Súmula 160 do STJ, na qual: *É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.*

### 3.7 A Mitigação (ou Amenização) do Princípio da Legalidade Tributária

O princípio objeto deste estudo admite uma amenização, ou mitigação por assim dizer e, de acordo com alguns doutrinadores, atenuação ou exceção.

Considera-se uma premissa a sujeição de todos os tributos ao princípio da legalidade tributária, no entanto, em certas hipóteses, ocorrem supostas exceções aparentes, ou seja, este se mostra mitigado quanto às suas alíquotas tão somente, excluindo-se de tal mitigação a base de cálculo.

O que se permite apreender do acima descrito é que, em algumas ocasiões, dentro dos limites impostos pela norma legal, alguns tributos não necessitam se submeter totalmente ao princípio da legalidade tributária, e o Poder Executivo poderá alterar alíquotas dos que estão inseridos nas ditas exceções.

Existem, de acordo com o disposto no artigo 153, § 1º, CRFB/88, quatro impostos de competência federal, que possuem autorização quanto aumento ou redução de alíquotas através

de ato do Poder Executivo Federal (por decreto presidencial ou portaria do Ministro da Fazenda, por exemplo), a saber: Imposto sobre a Importação (II), Imposto sobre a Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF).

Conforme já mencionado neste estudo, a lei instituidora do tributo deve definir sua alíquota, visto que carece expor todas as perspectivas de hipótese de incidência. Assim, sendo fixada a alíquota, de acordo com o disposto na lei, é assentido que o Poder Executivo promova uma modificação em sua figura. Fato este que não tem o fito de autorizar o ente público citado a definir a alíquota conforme lhe convier, mas, sim, a mitigação apenas lhe outorga poderes para flexibilizá-la, de acordo com a lei em matéria tributária (limites máximos e mínimos, teto e piso, e não somente o limite máximo ou teto dos mesmos), sendo consideradas bem amplas as suas bases, porém, não indeterminadas ou sem limites.

Tome-se como exemplo a lei que institui o IE (Imposto de Exportação). Se tal norma define a alíquota de vinte por cento (20%) quanto a determinada mercadoria, o Poder Executivo poderia promover a sua redução para a proporção de dez por cento (10%), bem como, posteriormente, poderá, se assim desejar, retornar a cobrança do imposto ao seu limite máximo (20%).

Registre-se que, no caso em tela, não se verifica arbitrariedade por parte do poder público. Este apenas age com a discricionariedade que a lei lhe confere, dentro dos parâmetros autorizados pela norma. Noutra giro, se o Poder Executivo não lançar mão da autonomia quanto à alteração das alíquotas, deve imperar o proclamado pela lei.

Frise-se que, como já apontado, o ente público também possui a possibilidade de reduzir a alíquota dos impostos ditos flexíveis, e não só de majorá-los, o que ocorre com o objetivo de corroborar com a regulação e desenvolvimento do mercado e, por consequência, da economia do país, conforme já realizado pelo Poder Executivo Federal com a redução do IPI para a aquisição de algumas espécies de eletrodomésticos e automóveis, por exemplo (também denominados gravames regulatórios ou reguladores de mercado).

Em virtude destas considerações, cabe notar que os impostos previstos no artigo 153, § 1º da nossa Constituição são providos de extrafiscalidade (apontada como poderosa ferramenta financeira utilizada pelo Estado com a finalidade de estimular ou inibir práticas e posturas, tendo em vista a execução de objetivos que não se apresentam como meramente arrecadatários). Observe-se que a citada extrafiscalidade não está voltada para a obtenção, para o recolhimento de recursos para o Estado, mas, sim, visa o equilíbrio do mercado e a correção de externalidades, como as relações econômico-sociais do país e as estruturas da economia.

Estas atenuações, ou amenizações, não possuem o intuito de extinguir o princípio da legalidade tributária, mas somente atribuir ao Poder Executivo uma margem de manobra para sua atuação, para flexibilizar o princípio em comento, para não levá-lo às últimas consequências, mesmo possuindo o Estado objetivos preponderantemente arrecadatários (com grande ênfase na fiscalidade). A extrafiscalidade visa abster o Estado da arrecadação pura e simples, somente buscando a resolução de problemas ligados as áreas sociais e econômicas, visando o bem-estar social, ou seja, a predominância destes aspetos sobre a mera arrecadação de recursos para o Estado (fiscalidade).

Convém ressaltar que a característica marcante da fiscalidade é notada em quase todos os tributos existentes, com o fito primordial de arrecadar tributos em prol do poder público, transmitindo o montante pago pelo contribuinte compulsoriamente aos cofres públicos após a incidência do tributo.

No sentir de Luciano Amaro sobre o tema:

A distinção entre tributos com finalidade fiscal e tributos com finalidade extrafiscal reside no objetivo visado pela lei de incidência. Segundo o objetivo visado pela lei de incidência seja (a) prover de recursos à entidade arrecadadora ou (b) induzir comportamentos, diz-se que os tributos têm finalidade arrecadatória (ou fiscal) ou finalidade regulatória (ou extrafiscal). Assim, se a instituição de um tributo visa, precipuamente, a abastecer de recursos os cofres públicos (ou seja, a finalidade da lei é arrecadar), ele se identifica como tributo de finalidade arrecadatória. Se com a imposição não se deseja arrecadar, mas estimular ou desestimular certos comportamentos, por razões econômicas, sociais, de saúde etc., diz-se que o tributo tem finalidades extrafiscais ou regulatórias (AMARO, 2008, p. 89).

Posta assim a questão, é de se dizer que é plenamente possível a mitigação do princípio da legalidade tributária, em hipóteses que se apresentam excepcionais e atípicas quanto à maioria dos casos, quando é concedido ao ente público flexibilizar as alíquotas de alguns impostos. Assim, não é correta a afirmativa de que todos os tributos só poderão ter suas alíquotas majoradas por lei.

Assinale-se ainda que a Emenda Constitucional n.º. 33 de 2001 trouxe à baila mais duas circunstâncias que autorizam a flexibilização ou mitigação do princípio em estudo, circunstâncias estas que também são alcançadas pelo fenômeno da extrafiscalidade, autorizando a modificação de alíquotas por ato proveniente do Poder Executivo.

A CIDE – Combustível (Contribuição no Domínio Econômico) é uma delas. Esta foi instituída como tributo federal, criado no nosso país em 2001, concernente com o disposto na EC n.º. 33, através da Lei n.º. 10.336/2001. Destarte, de acordo com os preceitos contidos no artigo 149, § 2º, II, c/c art.177, § 4º, I, b, parte inicial, ambos da nossa Lei Maior, o Poder Executivo Federal tem a discricionariedade de reduzir e restabelecer as alíquotas do tributo ao limite máximo fixado por intermédio de ato próprio, neste caso, por decreto presidencial, sendo

defeso, contudo, extrapolar os limites originários da alíquota, que foram estabelecidos em lei, pois se assim o proceder, comete vício de legalidade. Quanto à majoração da alíquota da CIDE – Combustível, esta deverá ser instituída por lei, diferentemente do exigido para redução e restabelecimento da alíquota ao patamar máximo do estipulado pela norma tributária.

Outra hipótese de atenuação do princípio da legalidade tributária ocorre com o ICMS – Combustível, que é a única circunstância de mitigação que não incide em tributo federal, considerando-se que os outros cinco tributos mencionados são federais. Nesta situação, a flexibilização existente não diz respeito ao ICMS de forma geral, mas apenas de uma espécie particular deste imposto, denominada como ICMS – Combustível, conforme comando contido no artigo 155, § 4º, IV, c, da CRFB/88, na qual a amenização ao princípio da legalidade tributária diz respeito ao ICMS de incidência unifásica (ou monofásica), em operações envolvendo combustíveis e lubrificantes com supedâneo em lei complementar federal que dispõe que esta é competente para determinar os mencionados combustíveis e lubrificantes na qual o ICMS incidirá somente uma vez, independente de sua finalidade, como previsto no artigo 155, § 2º, XII, h, da Constituição, bem como, estabelece a redução e restabelecimento de alíquotas, dando igual tratamento ao dispensado à CIDE – Combustível. Outrossim, por intermédio de deliberações dos estados e do Distrito Federal é que serão fixadas as alíquotas do ICMS que incidirão sobre os produtos (combustíveis e lubrificantes), e formarão convênios interestaduais, no ambiente do CONFAZ (Conselho de Política Fazendária), estabelecendo as alíquotas do ICMS que incidirão sobre os combustíveis.

Destaque-se que estes convênios interestaduais, e não os decretos, é que possuem a atribuição de delimitar e alterar as alíquotas sem o dever de criação de lei que as estabeleçam, fazendo com que esta mitigação seja muito mais ampla do que a existente na CIDE – Combustível.

Frise-se como remate que o ICMS – Combustível é a única circunstância em que as alíquotas são determinadas através de ato do Poder Executivo.

#### **4 CONCLUSÃO**

No ordenamento jurídico pátrio, o princípio da legalidade encontra-se inserto de forma expressa na Constituição da República de 1988, reputando-se ser o mesmo um dos responsáveis pela manutenção do denominado Estado Democrático de Direito e sendo sempre conservado em respeito a este.

Está previsto nos ditames contidos no artigo 150, inciso I, da Carta Magna, assegurando que para instituição ou aumento de tributos é imprescindível a existência de lei capaz de prever tais fenômenos.

Assim sendo, na doutrina, sobreleva as lições de Bernardo Ribeiro de Moraes, que em suas palavras descreve que: O princípio da legalidade tributária é decorrência do Estado Constitucional, do Estado de Direito, onde há a integral defesa do império da lei (MORAES, 1994, p. 94).

Neste sentido, o principal objetivo, ou seja, finalidade do princípio da legalidade tributária é coibir a intervenção do Estado na esfera patrimonial dos cidadãos, com o fito de criar obrigações tributárias arbitrárias, instituindo somente encargos sob o prisma da lei e com o intuito da satisfação dos interesses públicos coletivos.

Por conseguinte, o princípio da legalidade tem como objetivo, da mesma forma, a proteção do contribuinte em face das atitudes ilegítimas e abusivas do Estado, visto que, como mencionado, para a interferência no patrimônio do cidadão/contribuinte, somente poderá fazê-lo através de lei autorizando tal intervenção, considerando-se que a esta é imposta a obediência a todas as normas previstas no processo legislativo, estatuído pela nossa Constituição Federal.

Pelo exposto, convém assinalar que o princípio da legalidade tributária é fruto do Estado Democrático de Direito, e, de sua correta aplicação, é permitido assegurar a justiça fiscal e social, garantindo a segurança jurídica, a isonomia e respeito aos direitos humanos. Contudo, não sendo bem aplicado, o princípio da legalidade tributária transforma-se em abuso de direito e injustiça positivada.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, 1988, Atualizada até a Ementa Constitucional nº 82. Atualizada até 16 de julho de 2014.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Atualizada até a Lei Complementar nº 143, de 17 de julho de 2013.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 5 ed. Coimbra: Almedina, 1991.

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de Introdução à Ciência do Direito*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2004, v. II.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

NOGUEIRA, Alberto. *Teoria dos Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1978.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, Leila Maria da. *Teoria da Constituição e Controle da Constitucionalidade*. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. v. III. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

**RECEBIDO EM 30/11/2018**

**ACEITO EM 15/12/2018**