

Limites constitucionais do decreto-lei em matéria tributária

GERALDO ATALIBA

Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade Católica de São Paulo e Adjunto da Universidade de São Paulo.

Sumário

1. Estado de direito. 2. Constitucionalismo e tributação. 3. Decreto-lei e criação de tributos. a) Pressupostos para correta interpretação do artigo 55 da Constituição. b) Distinções entre lei e decreto-lei. c) Normas tributárias no texto constitucional.

1. *Estado de direito.* É corrente a afirmação que estado de direito é o que se subordina à lei.

Tal concepção, entretanto, é equivocada porque insuficiente. Equivocada, na medida em que se adequa à maioria dos estados modernos — como salientou Celso Bastos (“Mandado de Segurança”, Edição Associação dos Advogados de São Paulo) —, os quais “sempre” atuam de acordo com a lei.

Santi Romano bem denunciou o equívoco consistente em se supor que, por haver uma lei designada Constituição, *ipso facto* já se estaria

diante de um estado constitucional. E demonstrou a necessidade de que um estado adote os padrões do constitucionalismo, para ser qualificado como estado constitucional, no sentido rigoroso da palavra (v. *Princípios Gerais de Direito Constitucional Geral*, tradução brasileira de M. HELENA DINIZ, Editora Revista dos Tribunais, SP, 1977).

Assim também, para que se repute um estado como de direito, é preciso que nele se reúna à característica da subordinação à lei a da submissão à jurisdição, nos termos postulados por Giorgio Balladore Pallieri (v. *Diritto Costituzionale*, 3ª ed., Milão, Ed. Giuffrè, págs. 80 e segs., especialmente 85).

Este notável publicista milanês insiste em que é possível reconhecer estado de direito onde:

- a) o estado se submeta à jurisdição;
- b) a jurisdição deva aplicar a lei preexistente;
- c) a jurisdição seja exercida por uma magistratura imparcial (obviamente independente) cercada de todas as garantias;
- d) o estado a ela se submeta como qualquer *pars*, chamada a juízo em igualdade de condições com a outra *pars*.

Só esta consideração — que tem, no Brasil, o suporte de RUY CIRNE LIMA, SEABRA FAGUNDES, VITOR NUNES, CELSO ANTONIO, DALMO DALLARI, JOSAPHAT MARINHO e outros publicistas de prol — já demonstra quão poucos são os estados contemporâneos que podem receber a qualificação de estado de direito.

Tal concepção corresponde ao princípio *rule of law* — governo da lei e não dos homens — que inspirou o direito constitucional anglo-saxão, na longa e árdua luta pela supremacia do Direito e superação do arbítrio, como forma de governo.

2. *Constitucionalismo e tributação.* Assim, só se reconhecem afirmados os padrões de constitucionalismo onde o ideário das revoluções francesa e americana se traduziu em preceito constitucional, em torno da teoria da tripartição do poder, fórmula empírica — resultante da experiência histórica — que assegura a independência do Judiciário e idoneidade aos meios e modos de exercício da jurisdição.

Aí onde prevaleçam os princípios informadores desse esquema, haverá garantia do supremo bem individual e social, a liberdade.

Como fórmula de proteção deste valor fundamental — justificador de todas as teorias políticas democráticas e inspirador de todas as fór-

mulas estruturais de estado, propostas nos últimos três séculos —, surgiu, há muito, no direito público inglês a cláusula *due process of law*, entre nós tão bem exposta por FREDERICO MARQUES, A. R. SAMPAIO DÓRIA e ADA PELLEGRINI GRINOVER.

A tributação — em seus princípios básicos e fórmulas mais gerais — é matéria constitucional. Não só porque justificou e esteve na essência do primeiro documento constitucional moderno — a Carta Magna de 1215 —, mas também porque envolve tensão entre o poder estatal e dois valores fundamentais para o homem: a liberdade e o patrimônio. Estes bens jurídicos são precipuamente protegidos pelas constituições modernas; são mesmo a sua razão de ser.

Nem se diga que são valorações burguesas, cuja validade se limita a um tipo de democracia, circunscrita a uma época histórica ou a uma parte só dos países.

Numa dimensão mais ampla, esses valores são universais no tempo e no espaço, por serem condição de afirmação da personalidade do homem, em qualquer lugar, em toda época.

Evidente que se não pode entender aqui o conceito “patrimônio” no sentido estrito de bens materiais, mas sim uma compreensão mais ampla, abrangente de todo um acervo — com suporte material, sim — entendido como projeção da personalidade do homem e de seus familiares e condição de sua afirmação.

Tal concepção transcende de muito a visão burguesa e materialista de propriedade, para alcançar a dimensão de um conceito vasto e abrangente, profundamente cristão e humanitário.

Se a ação estatal de tributar (*tributação*) atinge a liberdade e o patrimônio — e se estes bens encontram na sua proteção a própria razão de ser da Constituição —, é bem de ver que aquela faculdade que ao estado se reconhece há de ser disciplinada estritamente em termos constitucionais. Em outras palavras, é matéria substancialmente constitucional.

Se assim é, desde que se adotou o princípio republicano — que postula que a função política é desempenhada por órgãos representativos, com mandato periódico e debaixo de um estatuto de responsabilidade —, impõe-se o pleno prestígio do princípio do consentimento dos tributos, ao lado dos princípios da legalidade, generalidade e proporcionalidade da tributação. A estes se acrescenta, como reforço, o controle jurisdicional da administração, de que magistralmente cuidou Seabra Fagundes.

E como consectário necessário do princípio do consentimento da tributação — que se traduz na aprovação orçamentária dos tributos — está a fiscalização popular sobre a atividade arrecadadora e sobre a aplicação dos dinheiros públicos.

Todos esses ingredientes, com exceção do consentimento — antes tecnicamente designado por princípio da anualidade da tributação —, se contém no texto constitucional brasileiro.

Falta-nos exigir a sua obediência estrita, o que seria alcançável por instante exigência de sua observância, aos órgãos parlamentares e aos tribunais. Isto não é feito sistematicamente, por ignorância, comodismo, oportunismo, inércia e omissão dos que, de um modo ou de outro, têm títulos e ocasião para fazê-lo.

3. *Decreto-lei e criação de tributos.* Dentre as mais graves aberrações a que estamos assistindo — e até mesmo dando nossa aprovação tácita — está a criação de tributos por obra de decretos-leis.

Isto é flagrantemente inconstitucional e fere fundamento o sistema jurídico, exatamente na sua essência e nos seus fundamentos.

Aceitar a criação de tributos por decreto-lei é admitir a negação, vulneração e desacato aos mais sagrados e fundamentais princípios do nosso direito público.

E não há necessidade de alterar o texto constitucional, para repelir tal atentado ao próprio arcabouço fundamental do nosso constitucionalismo.

Basta que se interprete a Constituição de acordo com os cânones postos pela hermenêutica tradicional, perfeitamente consonante com nosso direito positivo. Basta adotar e acatar as diretrizes exegéticas traçadas por RUI BARBOSA, CARLOS MAXIMILIANO, SAMPAIO DÓRIA, ALIOMAR BALEEIRO e outros mestres do nosso direito público.

Prevalece entre nós equivocada interpretação — pretensamente literal — da disposição do artigo 55 da Carta Constitucional vigente, pela qual se afirma a possibilidade (reiteradamente traduzida em prática) da criação de tributos por decreto-lei.

O propósito deste é demonstrar o equívoco de tal posição.

a) *Pressupostos para correta interpretação do artigo 55 da Constituição.* A chamada “interpretação literal” não é interpretação. É

pressuposto de interpretação, como salienta PAULO BARROS CARVALHO.

É ponto de partida de qualquer trabalho exegético, que não pode ficar só nisso.

Não se pode pretender entender um texto, sem correlacioná-lo com o contexto em que está inserido. Não há norma jurídica avulsa. Só é jurídico o preceito integrado no sistema, e com ele — em seu todo, como um conjunto — deve ser interpretado.

Para se saber qual o campo próprio do decreto-lei não basta “ler” o artigo 55 da Carta Constitucional. É preciso interpretá-lo, isto é, desvendar seu sentido, conteúdo e alcance, em função do sistema constitucional, compreendido como um todo uno, harmônico e coerente.

Neste há exigências fundamentais e impostergáveis, contidas nos seus princípios, que, como ensina AGOSTIN GORDILLO, funcionam como alicerces de todo o sistema a apontar o sentido geral para o qual ele (sistema) tende. É de GORDILLO a afirmação: “os princípios são normas, mas, mais do que normas, encerram o norte, as diretrizes do sistema”.

Efetivamente, os princípios “dominam o sistema”, dão-lhe a tônica, o seu sentido geral, na lição de PAULO BARROS CARVALHO.

Por isso, CELSO ANTÔNIO diz que ofender a um princípio é muito mais grave que ofender a uma simples regra. É que, neste último caso, agride-se parcialmente o sistema, enquanto quem desacata um princípio ofende, destrói, agride todo o sistema.

Para ficar com a comparação já cediça, segundo a qual o sistema jurídico é como um edifício, parece evidente que quem ataca os alicerces de um prédio, o destrói, praticando gesto flagrantemente mais grave do que quem lhe ataca somente um de seus compartimentos ou patamares.

Estas considerações servem para evidenciar a importância dos princípios, a qual se traduz na imperiosa necessidade de que a interpretação de qualquer norma do sistema revele harmonia entre cada norma e os princípios. Nenhum resultado de qualquer trabalho exegético pode contrariar as exigências dos princípios.

Por outro lado, o cunho sistemático do direito — implicação necessária da unidade e harmonia do sistema jurídico — postula instantaneamente a inidoneidade da pretensão de interpretar um mandamento iso-

ladamente, atitude acerbamente censurada por JOSÉ AFONSO DA SILVA.

Daí por que impõe-se a rápida recapitulação dos princípios constitucionais cuja consideração é decisiva para apontar as diretrizes de interpretação do mandamento do artigo 55.

Tais princípios são: o republicano (artigo 1º, *caput*); o democrático (§ 1º do artigo 1º); o da tripartição do Poder (artigo 6º); o da reserva da função legislativa ao Congresso Nacional (artigo 27); o da atribuição da função executiva ao Presidente da República (artigo 73); o da legalidade (artigo 153, § 2º); e o da estrita legalidade da tributação (artigos 19, I, e 153, § 2º).

Dando a dimensão, reforçando, reiterando, sublinhando e assegurando eficácia a esses princípios, inclusive salientando o seu cunho visceral — no sistema —, há inúmeras regras que o exegeta facilmente reconhece, percorrendo o texto constitucional (exemplificativamente: parágrafo único do artigo 6º; parágrafo único do artigo 8º; artigo 10; artigo 13; artigo 40, I; artigo 42, I; artigo 82; artigo 119, I, *a* etc.).

Dentre eles os artigos 52 — que cuida das leis delegadas — e o artigo 55, objeto do nosso cuidado, aqui.

Estes dois últimos preceitos, à evidência, tratam de exceções à privatividade da função legislativa.

Ora, é cediço que *exceptiones sunt strictissimae interpretationis*.

Não se pode, em conseqüência, atribuir ao preceito do artigo 55 maior extensão ou alcance do que ele pode ter, com exceção aos princípios maiores do sistema.

b) *Distinções entre lei e decreto-lei*. O próprio texto constitucional se encarrega de distinguir lei de decreto-lei, não só pelo *nomen juris*, como pelo regime jurídico.

São diferentes *substancialmente* o processo de elaboração e a eficácia de cada qual, bem como os pressupostos e condições de expedição de um e outro.

Efetivamente, a lei dispõe sobre todas as matérias, sem restrições (artigo 43, “Cabe ao Congresso... dispor sobre *todas* as matérias de competência da União...”).

O decreto-lei só dispõe sobre as matérias especificadas (artigo 55).

A lei, uma vez expedida, só é retirada do sistema jurídico por outra norma de igual eficácia.

O decreto-lei, se não aprovado, deixa de existir (§ 1º do artigo 55).

Não há pressupostos para edição de lei. O decreto-lei só pode ser expedido em casos de urgência ou de interesse público relevante (v. NELSON SOUSA SAMPAIO).

O Congresso não está sujeito a nenhuma condição para editar uma lei. O decreto-lei só pode dispor de modo a não aumentar despesas.

Inequívoco, pois, que essas entidades normativas têm regimes essencialmente diversos, *ex vi* do próprio texto constitucional.

E o próprio Diploma Magno fixa o princípio da reserva da lei (como concebido por ALBERTO XAVIER) ao lado do princípio da legalidade tributária, do item I do artigo 19 e no § 29 do artigo 153. RUY CIRNE LIMA qualifica tecnicamente de princípio da necessidade legal.

Considerados os princípios constitucionais invocados — cujas exigências devem ser levadas em conta pelo intérprete —, não pode o decreto-lei “instituir ou aumentar tributos” (artigo 19, I, e § 29 do artigo 153).

Mas, não é só a *reserva de lei* constitucionalmente estabelecida que o impede. Não é só o princípio representativo que o obsta.

É que o decreto-lei pode ser rejeitado (§ 1º do artigo 55). E sua rejeição não implica nulidade dos atos praticados durante sua vigência (§ 2º, artigo 55). Ora, como ficam os princípios da generalidade e igualdade da tributação, nesses casos?

É possível admitir interpretação constitucional que acolha o despropósito de — para prestigiar uma competência excepcional e estrita do Executivo — engendrar situações que agridem concomitantemente tantos princípios constitucionais?

Onde apoiar a tese da reprivatização?

Tais são os malabarismos requeridos para sustentar a possibilidade da criação ou aumento de tributo por decreto-lei, que a tese se mostra, assim, de impossível sustentação.

Não se questiona que a *intentio legislatoris* foi essa.

O resultado, porém, da interpretação sistemática leva ao oposto.

Nem os juristas trabalham com intenções. Nem o Judiciário psicanalisa o legislador, para investigar-lhe os desígnios, na saborosa observação do inolvidável mestre Baleeiro.

c) *Normas tributárias no texto constitucional.* Nem se diga que a interpretação aqui postulada esvazia a edição "inclusive normas tributárias" (artigo 55, II) introduzida pela Emenda 1/69.

É que são normas tributárias as que cuidam do processo tributário, do lançamento, das obrigações e deveres acessórios, das isenções, das reduções, dos prazos, da arrecadação etc.

Há uma vasta e ampla matéria convencionalmente reconhecida como tributária, que pode ser regulada por normas, que receberão essa qualificação.

O que a Constituição colocou sob reserva de lei foi só a criação e aumento de tributos. O demais é matéria tributária, que pode ser tratada por decretos-leis, desde que — é óbvio se verificarem os pressupostos e se preencham as condições constitucionais (artigo 55).

Criar tributo significa descrever em lei a sua hipótese de incidência. É descrever legislativamente os fatos que se acontecidos e *quando* acontecidos fazem nascer as obrigações tributárias. É estabelecer as coordenadas de tempo e de espaço que circunstanciam esses fatos. É determinar as pessoas que irão ser sujeitos das relações que desses fatos irão nascer. É estabelecer a base impositiva (perspectiva mensurável da materialidade desses fatos) a que se aplicará a alíquota também legalmente fixada.

Isto está constitucionalmente posto sob estrita e absoluta *reserva de lei*. Só e exclusivamente a lei pode dispor sobre essas matérias (artigos 19, I e 153, § 29).

Ipsa facto, o decreto-lei não pode ter tal objeto.

Aumentar tributo é alterar a base impositiva de modo a alargá-la ou ampliá-la; ou ainda, incrementar a alíquota tributária.

Também isso está sob reserva de lei.

Tudo o mais que se refere à atividade tributária é matéria tributária, regulável por normas tributárias e passível da disciplina por decreto-lei.

Daí a visceral e irremediável inconstitucionalidade de todos os decretos-leis que criam ou aumentam tributos.