

A NORMA REGULATÓRIA E A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA: UMA CONVIVÊNCIA POSSÍVEL ?*

Aline Reis de Souza Jatahy**

Sumário: 1. Introdução; 2. Legalidade: a evolução do princípio; 3. A legalidade administrativa; 4. As Agências Reguladoras e seu poder normativo. 4.1. Agências Reguladoras e sua função normativa. 4.2. Deslegalização; 5. A legalidade tributária e os conceitos jurídicos indeterminados; 6. A convivência possível entre a norma regulatória e a norma legal tributária; 7. A posição da jurisprudência; 8. Considerações finais.

OBJETIVO

Este artigo examina a possibilidade de convivência entre a norma legal tributária e a norma regulatória. Para tanto: (i) analisa o significado da legalidade administrativa e da legalidade tributária; (ii) aborda a função normativa das Agências Reguladoras; (iii) afirma a validade do emprego de conceitos jurídicos indeterminados em matéria tributária; (iv) admite a possibilidade da existência de espaço aberto pelo próprio legislador tributário à participação do Executivo; e (v) afirma a validade e a utilidade da norma regulatória para a explicitação da regra de imposição fiscal, atuando como instrumento de subsunção dos conceitos juridicamente indeterminados.

1. Introdução

Na esteira do processo de desestatização que se desenvolveu com especial ênfase no Brasil a partir de 1990, foram criadas, em âmbito federal e estadual, inúmeras Agências Reguladoras que respondem, de um lado, à necessidade do Estado de exercer um controle efetivo sobre atividades consideradas essenciais e relevantes; e, de outro, aos anseios dos investidores por uma maior segurança em seus investimentos.

* Trabalho de Conclusão do Curso de MBA em Direito da Economia e da Empresa da Fundação Getúlio Vargas. Ano 2002. Tema sugerido e orientado pelo Professor Doutor Marcos Jurueña Villela Souto, da disciplina Desestatização do MBA em Direito da Economia e da Empresa da Fundação Getúlio Vargas.

** Procuradora do Estado

Desde então, observa-se, com certa perplexidade, a profusão de atos normativos editados pelas Agências Reguladoras, com reflexos na órbita de atuação de indivíduos, empresas e da sociedade.

Estudiosos que vêm se debruçando sobre o tema controvertem quanto à validade de tais normas, à luz dos princípios constitucionais da legalidade e da separação de poderes.

Por outro lado, aceita-se como certo que a legalidade administrativa é menos rígida que a legalidade tributária. A criação ou a majoração de tributos, por força do art. 150, I, da Constituição Federal, é submetida à reserva absoluta de lei formal.

Seria, então, possível cogitar da edição de norma regulatória em matéria tributária? Em outras palavras, seria possível a convivência entre a norma legal tributária e a norma regulatória?

Para o adequado enfoque do tema, cumpre examinar o significado atual do princípio da legalidade, as diferenças entre a legalidade administrativa e a tributária, o poder normativo das Agências Reguladoras e a possibilidade de normas regulatórias atuarem na matéria tributária.

2. Legalidade: a evolução do princípio

As atividades da Administração Pública no Estado de Direito são informadas pelo princípio da legalidade, que se traduz na submissão e no respeito da Administração às leis.

Desde suas origens históricas e de sua plena afirmação no Estado Liberal, o princípio da legalidade prende-se às idéias de segurança e certeza, de limitação e objetivação do poder.

Embora a essência do princípio não se tenha alterado ao longo dos anos, é inegável que a legalidade no Estado Contemporâneo não é a mesma do Estado Liberal.

O Direito, como se sabe, não é imune às transformações da sociedade. A modificação do papel do Estado impõe transformações na estruturação desse Estado, com reflexos inevitáveis no modelo jurídico que lhe corresponde.

A compreensão dos princípios precisa, então, sofrer o necessário ajuste que, sem suprimir-lhes a essência, os torne adequados ao cumprimento de sua função de orientação e condicionamento do ordenamento jurídico em novos tempos.

Assim é que no Estado Liberal, associada à separação de poderes, a legalidade se afirmava como oposição às práticas absolutistas. Consagrou-se, então, a fórmula clássica do “*governo de leis e não de homens*”. O poder político assumia feição impessoal e representativa e o Legislativo apresentava-se em posição de superioridade em relação ao Executivo, que se pretendia fosse mero executor das decisões do Parlamento.

Buscava-se, também, a associação da legalidade à justiça, difundindo-se a idéia de que a lei, ato emanado do Legislativo, pelo só fato de ser dotada de generalidade, seria justa, por ser uma regra para todos.

Mas o absoluto império da lei, como foi ideal e originariamente concebido o princípio da legalidade, nunca foi, em verdade, concretizado.

Logo se percebeu que a lei não poderia abrigar todos os aspectos da vida social em que o Estado atua.

Iniciou-se, então, um trabalho de construção doutrinária e jurisprudencial, buscando abrir certa margem de liberdade ao aplicador da lei.

Por outro lado, constatou-se que a exacerbação do princípio da legalidade, conduzindo à incessante produção de leis, inclusive para o regramento de minúcias, conspirava contra a segurança jurídica que a legalidade pretendia assegurar.

Assistiu-se, ainda, a iniquidades cometidas com respaldo em lei, crescendo, então, a percepção de que não bastava ser lei para ser justa. Era necessário mais. O conteúdo da norma deveria poder ser contrastado com outros princípios, como o do devido processo legal, razoabilidade, moralidade e proporcionalidade.

No que concerne ao papel do Estado na vida econômica e social dos indivíduos, fases distintas podem ser destacadas e que correspondem ao que tradicionalmente se denomina de Estado Liberal, Estado do Bem-Estar Social, além do modelo atual a que alguns vêm denominando Estado Subsidiário¹.

O Estado Liberal foi marcado pelo abstencionismo, vale dizer, pelo afastamento do Estado da vida social, econômica e religiosa dos indivíduos. O Estado tinha, então, reduzidas funções.

Já num período seguinte, no que se denomina Estado do Bem-Estar Social, o Estado abandonou o abstencionismo e passou a ser provedor, prestador e intervencionista, ampliando as prestações estatais.

Mais recentemente, no final dos anos 80, já agora em razão de movimento global inverso, assistiu-se à retração das prestações estatais, ante a consciência da necessidade de enxugamento da máquina estatal e da devolução das atividades à iniciativa privada. Nas relações sociais a Administração amplia o espaço de colaboração da sociedade e entidades intermédias.

A sociedade tornou-se mais e mais complexa. Múltiplos e heterogêneos interesses demandam a atenção e a ponderação do Estado.

Avanços tecnológicos impõem especialização e capacitação técnica no trato das questões que a eles se referam.

A regulação genérica da vida econômica e social não é mais suficiente. Cresce a exigência por regulação setorial, marcada pela especialização da matéria e das fontes normativas.

A compreensão do princípio da legalidade não poderia, então, estacionar naquela concepção adequada ao Estado Liberal. A evolução do princípio era, assim, inevitável.

¹ TORRES, Ricardo Lobo, *Legalidade Tributária e Riscos Sociais in Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, págs. 95 a 113.

Como se pode extrair da seguinte lição de MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO², há necessidade de experimentação de novos rumos no campo da elaboração legislativa, buscando sempre a realização dos valores de justiça e equidade do Estado de Direito:

“Não sendo necessária a vinculação entre democracia e legislação parlamentar, é possível e mesmo urgente que novos rumos sejam experimentados no campo da elaboração legislativa. Tais experiências não poderão de per si, ainda, que amesquinhem a participação das câmaras nesta tarefa, ser recusadas por antidemocráticas, desde que atendam os valores fundamentais da liberdade e igualdade.(...)As leis instrumentais se inscrevem como meios para a realização de objetivos determinados, aprovados pelo próprio povo. Nesse contexto, se quem quer o fim, quer os meios, é mister que, permitindo-se ao povo o estabelecimento de metas, deixe-se ao governo a escolha do instrumental necessário para sua efetivação.”

No contexto atual, o princípio deve, então, significar a sujeição da Administração não apenas à lei formal votada pelo Legislativo, mas também aos princípios e preceitos de base constitucional.

3. A legalidade administrativa

Assentada a compreensão atual do princípio da legalidade, cumpre fixar os contornos da legalidade em matéria administrativa, para depois diferenciá-la da denominada legalidade tributária.

Como com habitual precisão ensina MEDAUAR³, afirmar que a Administração deve sujeitar-se às normas legais não permite precisar o real significado da legalidade em matéria administrativa nos dias que correm e à luz do ordenamento jurídico brasileiro em vigor.

Para a compreensão do significado do princípio é, de fato, de grande valia a invocação, feita por Medauar⁴ a EISEMANN, e aos quatro significados do princípio da legalidade por ele arrolados. Confira-se: (a) *“a Administração pode realizar todos os atos e*

² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, *Do Processo Legislativo*. São Paulo: Saraiva, 1984, pág. 291.

³ MEDAUAR, Odete, *Direito Administrativo Moderno*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, 5.ª ed. rev. e atual., pág. 146.

⁴ *Loc. cit.*

medidas que não sejam contrários à lei; (b) a Administração só pode editar atos ou medidas que uma norma autoriza;(c) somente são permitidos atos cujo conteúdo seja conforme a um esquema abstrato fixado por norma legislativa; (d) a Administração só pode realizar atos ou medidas que a lei ordena fazer.”

Relembre-se, ainda, que o princípio da legalidade é consagrado no texto constitucional em três preceitos distintos: (i) Art. 5.º, II- *“Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e os estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos seguintes termos: (...); II- ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*; (ii) Art. 37- *“A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte(...): “(iii) Art. 150, I- “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”*;

Da leitura dos preceitos antes mencionados já se intui, de um lado, que há uma variante privada e outra pública para o princípio da legalidade; e, de outro, que a legalidade tem uma maior abrangência e rigidez em matéria tributária.

Assim, ao particular são asseguradas, como garantia da liberdade e da propriedade, a realização dos atos e as omissões que não sejam contrárias à lei. Essa variante privada do princípio da legalidade já afasta a compreensão da legalidade identificada como o primeiro dos possíveis significados do princípio arrolados por EISEMANN (*“a Administração pode realizar todos os atos e medidas que não sejam contrários à lei”*).

Também são de ser afastados o terceiro e o quarto dos significados apontados, porque excessivamente rígidos, não se coadunando com a maleabilidade e a flexibilidade exigidos para que a Administração possa bem cumprir as funções que lhe são demandadas no Estado Contemporâneo.

A legalidade administrativa consiste na exigência de prévia habilitação legal para justificar atos ou omissões legislativas.

Veja-se que a base legal exigida pode constituir desde uma mera norma de competência, como expressar um vínculo mais estrito do conteúdo do ato ao conteúdo da norma.

Esse significado da legalidade completa-se, ainda, com a exigência de que a Administração não edite atos ou medidas contrárias ao ordenamento jurídico.

A legalidade administrativa, com o alcance acima fixado, permite, então, ao Executivo o exercício de amplos poderes normativos para a emissão de normas com vistas à disciplina de matérias não reservadas ao regramento por meio de lei formal e de modo a explicitar a vontade da lei.

O exercício de funções normativas pelo Executivo ainda é questão que suscita polêmica, seja em sede doutrinária, seja em sede jurisprudencial.

A interpretação restritiva da separação de Poderes consagrada no art. 2.º da Constituição Federal conduz à recusa da transferência da função normativa, constitucionalmente assegurada ao Legislativo, a outros órgãos, em especial ao Executivo.

Já uma nova visão da teoria da separação de poderes, consentânea com as novas formas de relacionamento entre os três poderes e com as novas demandas da sociedade contemporânea, leva à aceitação, com limites, da competência normativa da Administração.

Assim é que a doutrina brasileira vem admitindo a delegação legislativa desde que o legislador ofereça *standards* suficientes e respeite a reserva legal estabelecida pela Constituição Federal.⁵

4. As Agências Reguladoras e seu poder normativo

⁵LUÍS ROBERTO BARROSO, que trata da matéria como delegação normativa, assim afirma: "Por importação de tais noções, também a doutrina brasileira passou a encarar com certa atenuação a questão das delegações legislativas, para admiti-las, com reservas, sempre que houvesse início de legislação apta a confinar dentro em limites determinados a normalização secundária do órgão delegado. Inversamente, quando o órgão legislativo abdicasse de seu dever de legislar, transferindo a outros a responsabilidade pela definição das alternativas políticas e das diretrizes a seguir, a invalidade seria patente." (BARROSO, Luís Roberto, *Apostamentos sobre o princípio da legalidade (delegações legislativas, poder regulamentar e repartição constitucional das competências legislativas, in Temas de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, 2.ª ed., pág. 173).

A aceitação, ainda que sob condições, do poder normativo da Administração torna viável o aprofundamento da atuação normativa do Estado, permitindo que conte com instrumental capaz de proteger de modo mais efetivo a sociedade, em garantia da realização de valores fundamentais que se exige sejam perseguidos pelo Estado.

Situe-se, nesse contexto, a criação das Agências Reguladoras, a quem as leis vêm conferindo poderes normativos.

4.1. Agências Reguladoras e sua função normativa

Com o esgotamento da capacidade financeira do Estado, o Brasil, seguindo tendência mundial, iniciou, na década de 90, processo de desestatização, diminuindo de forma acelerada sua intervenção direta na economia, vale dizer, sua participação na produção de bens e serviços.

Em paralelo, o Estado aprofundou e sofisticou suas ações de regulação na vida econômica, mostrando-se sensível tanto às demandas dos investidores privados, em especial os estrangeiros, por maior segurança em seus investimentos (veja-se que o empresário, para definir a sua participação em um segmento regulado, demandante de vultosos capitais e, por vezes, de retorno lento, precisa estar seguro quanto à estabilidade das regras e à autonomia de seus aplicadores), quanto aos reclamos da sociedade pelo que SUNDFELD⁶ denomina de "*gerenciamento normativo da realidade*" em garantia do cumprimento ou da realização de valores fundamentais.

As Agências reguladoras resultam, então, como com propriedade assinalou SUNDFELD⁷, dessa "*necessidade do Estado de influir na organização das relações econômicas de modo constante e profundo*". E surgem no ordenamento brasileiro como autarquias às quais as leis atribuem uma maior autonomia, pretendendo garantir que a atuação das Agências seja pautada por critérios técnicos e não seja influenciada pelas variáveis eleitorais.

⁶ SUNDFELD, Carlos Ari, *Introdução às agências reguladoras in Direito Administrativo Econômico*. Coord. Carlos Ari Sundfeld. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, pág. 28.

⁷ *Ibid*, pág. 18.

A elas as leis vêm conferindo, também, amplos poderes normativos, reconhecendo que o modo tradicional de produção de normas pelo Legislativo, lento e sujeito a injunções políticas, não se revelava hábil ao enfrentamento de questões regulatórias marcadas pela velocidade dos acontecimentos e pela complexidade, especialidade e multiplicidade das matérias que envolvem.

O denominado gerenciamento normativo da realidade demanda a contínua edição e substituição de normas (normas regulatórias), que, embora gerais, sejam mais diretas e específicas que as normas legais.

Destaque-se, neste passo, que é geralmente aceito que o poder normativo das Agências deva ter base legal, não se confundindo com os chamados Regulamentos Autônomos. Polêmico é, entretanto, o conteúdo mínimo que a lei que atribua essa competência normativa deva ter para que seja compatível com o ordenamento constitucional.

4.2. Deslegalização

Sustentam alguns, numa visão menos conservadora, que a Constituição operaria verdadeira delegificação em favor dos entes reguladores nela previstos. Outros vão além, admitindo que a delegificação em favor das Agências ocorra por força de lei ordinária.

Por delegificação entenda-se a retirada de certas matérias do domínio da lei, passando-as ao domínio do ato normativo da Administração⁸. Como deixa claro ENTERRIA⁹ a lei de deslegalização atuaria não para inovar a regulação material, mas para degradar formalmente o grau hierárquico da lei anterior de regulação. Confirma-se como ENTERRIA conceitua deslegalização:

“ a operação efetuada por uma lei que, sem entrar na regulação material do tema, até então regulado por uma lei anterior, abre tal tema à disponibilidade do poder regulamentar da Administração. Mediante o

⁸ Cf. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo, *Mutações do direito administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, pág. 166.

⁹ ENTERRIA, Eduardo Garcia de, *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*. Madrid: Civitas, 1998, 3.ª ed., pág. 220.

princípio do contrarius actus, quando uma matéria está regulada por determinada lei se produz o que chamamos de “congelamento do grau hierárquico” normativo que regula a matéria, de modo que apenas por outra lei contrária poderá ser inovada dita regulação. Uma lei de deslegalização opera como contrarius actus da anterior lei de regulação material, porém, não para inovar diretamente esta regulação, mas para degradar formalmente o grau hierárquico da mesma de modo que, a partir de então, possa vir a ser regulada por simples regulamentos. Deste modo, simples regulamentos poderão inovar e, portanto, revogar leis formais anteriores, operação que, obviamente, não seria possível se não existisse previamente a lei degradadora”.

A norma reguladora resultante da deslegalização não se confundiria com as normas regulamentares, estas de mero detalhamento do conteúdo de uma lei, mas teria função de explicitação dos conceitos voltados para o atendimento do resultado fixado na lei, com possíveis reflexos na esfera de interesses de pessoas, grupos, da população em geral ou da própria Administração.

Ainda nessa visão mais moderna do direito administrativo e do princípio da legalidade, admite-se que não vigora nos segmentos regulados a mesma regra de liberdade dos particulares que pauta o relacionamento genérico destes para com a Administração. Nos setores regulados, reconheceria-se, na lei, um poder implícito à Administração para regular as atividades de sua titularidade.

Neste sentido, confirmam-se as reflexões de DIOGO DE FIGUEIREDO MOREIRA NETO sobre o tema:¹⁰

“Há, todavia, duas distintas formas de satisfazer a reserva legal, conforme o legislador opte ou pela imposição direta de condutas, predefinidas por ele próprio, ou pela disposição direta apenas de finalidades, que deverão ser detalhadas por uma fonte normativa derivada, por via da deslegalização, o que corresponde, em consequência, a uma disposição indireta, por meio da regulação que vier a ser produzida pela fonte secundária legitimada. Ora, as pessoas, quando optam por desenvolverem atividades nos referidos setores sensíveis, como tal caracterizados por lei, em razão da existência de uma alta concentração de interesses gerais, submetem-se livremente à ordem jurídica que as rege, entendida em sua integralidade, tanto compreendendo aqueles comandos dispostos imediatamente pelos legisladores, como os comandos elaborados pelos órgãos legitimados para dispor mediatamente sobre os setores que foram deslegalizados, de modo que, em ambos os casos, resta igualmente respeitada a reserva constitucional. “

¹⁰ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo, *Direito Regulatório*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, fls. 127/8.

(no original os trechos acima em negrito estão em itálico)

Desnecessário enfatizar que a produção normativa da Administração sujeita-se a controles e deve respeito ao devido processo legal, seja ao ângulo formal, como também em seu sentido material, a significar a interdição de ações e proposições arbitrárias, não informadas pelo princípio da razoabilidade.

De todo modo, ainda para os que admitem a deslegalização, o resguardo das matérias reservadas à lei formal, como ocorre em relação aos crimes e aos tributos, é inquestionável.

Haveria, então, espaço possível de convivência entre a norma regulatória e a legalidade tributária?

5. A legalidade tributária

O princípio da legalidade, como já antes registrado, se afirmou em sua plenitude no Estado liberal, dentro do contexto de oposição às práticas absolutistas.

No campo tributário, em reação à forma tirânica de imposição fiscal, apresentou-se para garantir a segurança do cidadão, estabelecendo limites à atuação do fisco.

Associado à representação (“no taxation without representation”, a exprimir a imposição fiscal *somente* decorrerá de ato geral e abstrato produzido no órgão de representação popular. A disciplina tributária fica, então, reservada à lei formal, vale dizer emanada do Legislativo, sendo vedado o uso de qualquer outra espécie normativa.¹¹

Buscando uma segurança ainda maior aos cidadãos, a legalidade em matéria tributária, assim como em matéria penal, desdobra-se no princípio da tipicidade, que na seara fiscal exige que¹² “a lei seja minudente na descrição, que se pretende rigorosa, do fato gerador e de todos os elementos essenciais do tributo por ela instituído”.

¹¹As medidas provisórias, que têm força de lei, podem disciplinar matéria tributária. Assim vem entendendo o STF desde os primeiros julgados pós-Constituição Federal de 1988 e restou inequívoco da redação do § 2.º do art. 62 da Constituição (§ com redação dada pela Emenda Constitucional 32, de 11 de setembro de 2001)

¹²OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, *Direito Tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta. Afetação da receita*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, 2.ª ed. rev. e ampl., pág. 88.

Neste sentido é que o princípio da legalidade tributária foi entre nós expressamente consagrado no art. 150, I, da Constituição Federal “Art. 150, I- *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*” Je explicitado no art. 97 do Código Tributário Nacional, que sujeitou à disciplina exclusivamente por lei formal : (i) a definição do fato gerador e do sujeito passivo;(ii) a fixação da medida do tributo;(iii)a cominação de penalidades;(iv) as hipótese de exclusão, suspensão e extinção do crédito tributário; (v) a dispensa e a redução de penalidades.”

Exige-se, portanto, e como afirma ALBERTO XAVIER¹³, que a lei instituidora do gravame desenhe a plenitude da regra, devendo ser necessariamente minuciosa para :

“conter não só fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério de decisão no caso concreto, de modo a que esta possa ser obtida por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato à norma, independentemente de qualquer valoração pessoal.”

Inegável, então, que a legalidade tributária é mais rigorosa que a legalidade administrativa: esta se contenta com a exigência de base legal; aquela exige reserva de lei formal e tipicidade, não tolerando discricionarismo.

Exacerbando a legalidade e privilegiando a segurança (por vezes em detrimento de outros valores, como a justiça), tradicionalmente afirma-se que a tipicidade em matéria tributária é fechada, que vigora nessa disciplina a estrita legalidade, o que exigiria a determinação dos conceitos jurídicos e o fechamento dos tipos.

Confira-se, por todos, ALBERTO XAVIER, cujo pensamento neste aspecto foi bem destacado por DOMINGUES¹⁴, nos seguintes termos:

“A tipicidade tributária seria uma tipicidade ‘fechada’ (na terminologia de KARL LARENZ, invocada por XAVIER) ‘sem carecer de qualquer recurso a elementos a ela estranhos e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal.

¹³XAVIER ALBERTO, in *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra Lisboa, Almedina, 1972, pág. 291, em citação transcrita por CARRAZA, Roque Antonio em seu *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: 2000, 15.ª ed., pág. 219.

¹⁴OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, *op. cit.*, pág. 89 e 90., referindo-se às lições de Alberto Xavier, in *Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978.

Tal decorreria do 'conteúdo peculiar' da legalidade no Direito Tributário, onde ela terá encontrado 'conteúdo restrito' devido aos ideais de segurança jurídica, cujos 'valores e interesses' conduziram ao ' princípio da determinação' com a consequente ' proibição dos conceitos indeterminados' neste ramo do Direito.

Para Xavier 'ao legislador ordinário está vedada a utilização de conceitos jurídicos indeterminados em matéria de incidência, de isenções, de base de cálculo ou de alíquota'."

5.1. A legalidade tributária e os conceitos jurídicos indeterminados

A verdade, porém, é que é inatingível esse ideal de segurança, clareza e fechamento normativo¹⁵. Trata-se, inclusive, de um problema de linguagem, que por vezes torna impossível que¹⁶ *"a lei delimite com traço de absoluta nitidez o campo de incidência de uma regra jurídica, isto é, que descreva em termos pormenorizados todas as situações fáticas a que há de ligar-se este ou aquele efeito no mundo jurídico."*

Ainda que a regra seja a utilização de conceitos determinados e enumerações taxativas, a inevitável abertura normativa é aceita mesmo em matéria penal, que, à semelhança da matéria tributária, também se sujeita à reserva absoluta de lei formal e à tipicidade, e diz respeito a gravíssima intervenção estatal na esfera dos indivíduos, por possibilitar o cerceamento de sua liberdade.

Com efeito, o direito penal há muito conhece e se vale da denominada norma penal em branco, que, empregando fórmulas amplas, deixa ao aplicador a tarefa do preenchimento dos claros.

Veja-se que não há como negar a abertura de certa margem de liberdade ao aplicador da norma na fixação de conceitos jurídicos indeterminados. Não há, contudo, que confundi-lo com discricionariedade. Na discricionariedade, diante de determinada situação fática, ao aplicador da norma abre-se margem de escolha de uma dentre várias soluções possíveis. Na utilização de conceito indeterminado, a margem de liberdade que se abre diz

¹⁵Cf. TORRES, Ricardo Lobo, *Curso de direito financeiro e tributário*, Rio de Janeiro: Renovar, 1993, pág. 94.

¹⁶MOREIRA, José Carlos Barbosa, *Regras de experiência e conceitos jurídicos indeterminados*, *Temas de direito processual*, segunda série. São Paulo: Saraiva, 1980, pág. 64.

com o enquadramento da situação fática na fórmula ampla, o que, uma vez efetivado, canaliza para a única solução possível e predeterminada na norma.

Normas de excessiva vagueza ou indeterminação devem, contudo, ser repudiadas. A tipicidade exige que o tipo contenha grau mínimo de certeza e previsibilidade, limitando a atuação do fisco a hipóteses identificáveis ou previsíveis a partir da norma legal, de modo que a fórmula ampla não se traduza em intolerável insegurança para os contribuintes. E na concretização da norma legal exige-se do seu aplicador padrão rígido de atuação, pautado por critérios técnicos e pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, sempre sujeitando sua atuação ao controle do Judiciário.

Assim compreendido o uso dos conceitos jurídicos indeterminados, cresce sua aceitação em matéria tributária. Confira-se, a propósito, a preciosa lição de KRUSE, transcrita por Domingues¹⁷:

"O fato impositivo legal deve determinar com precisão e abundância o objeto, conteúdo, fim e extensão da imposição. Para esta exigência são suficientes os conceitos jurídicos legais indeterminados e as cláusulas gerais, se isso acertarem com bastante escrupulo as definições essenciais sobre o imposto."

Confira-se, também, no Brasil, dentre outros, RICARDO LOBO TORRES¹⁸, que sintetiza com muita clareza a compreensão de que a tipicidade sinaliza para o predomínio de conceitos determinados e das enumerações taxativas, não afastando, contudo, o uso de conceitos jurídicos indeterminados:

"A tipicidade pode corresponder, de um segundo ponto de vista, ao princípio da plena determinação do fato gerador (Tatbestandbestimmtheit para os alemães). Emanam dos princípios da reserva da lei e da separação de poderes e sinaliza no sentido de que o fato gerador do tributo deve vir exhaustivamente definido na lei, seja no seu aspecto nuclear, seja nos aspectos subjetivos, temporais e quantitativos, de preferência através de conceitos determinados e enumerações casuísticas. Não afasta, entretanto, a possibilidade de utilização de cláusulas gerais e de conceitos indeterminados, inevitáveis diante da ambigüidade de linguagem do direito tributário."

¹⁷OLIVEIRA, José Marcos Domingues de, *op. cit.*, pág. 97.

¹⁸TORRES, *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, pág. 93.

Como anota TORRES¹⁹, essa flexibilidade normativa com apoio em fórmulas amplas ocorre em grau menor nos impostos antigos apoiados em categorias de direito privado. Tende, entretanto, a crescer sua utilização nas modernas exações distanciadas das categorias de direito privado.

É que tendem a repercutir nas novas incidências (i) as influências do novo relacionamento do Estado com a sociedade; (ii) a percepção de que, além da segurança jurídica, há outros valores a perseguir, como a justiça e a solidariedade, a exigir a ponderação dos diversos princípios que lhes correspondem; (iii) além da conscientização de que ao Direito Tributário também cabe atuar para implementação das transformações que a sociedade requer. Veja-se que a tributação é instrumento valioso não só para a obtenção de recursos necessários ao custeio das prestações estatais, como também para induzir o comportamento dos agentes econômicos para uma atuação socialmente desejável.

Uma certa vagueza semântica pode, então, ser inevitável para que, diante de uma realidade excessivamente dinâmica, a tributação possa efetivamente atender as finalidades extrafiscais perseguidas e/ou buscar a conciliação da segurança com a justiça.

Assim, por exemplo, em matéria de tributação ambiental, uma certa fluidez da lei na definição do contribuinte e na fixação da medida do tributo pode ser indispensável para que, com atenção à dinâmica da proteção ao meio ambiente, campo extremamente exposto à velocidade dos acontecimentos e à evolução tecnológica, se possa, de um lado, efetivar o princípio do poluidor-pagador, impondo, por justiça, ao poluidor o custeio das prestações estatais envolvidas nessa proteção, evitando-se que o risco ambiental seja diluído por toda a sociedade; e, de outro, o princípio da proporcionalidade, adequando-se a medida do tributo à finalidade extrafiscal perseguida, de proteção ao meio ambiente.²⁰

Da mesma forma tome-se, também, por exemplo, as taxas de fiscalização instituídas para o custeio das Agências Reguladoras²¹. Há parcela da sociedade que auferir benefícios da participação em um segmento regulado. Nada mais justo, portanto, que seja

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Legalidade Tributária e Riscos Sociais in Revista Dialética de Direito Tributário*. n.º 59, págs. 96 e 97.

²⁰ Para um aprofundamento do tema, consulte-se José Marcos Domingues de Oliveira, em obra antes citada.

²¹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Legalidade Tributária e Riscos Sociais*

essa a parcela da sociedade a arcar com o financiamento das prestações estatais a elas dirigidas pelas Agências Reguladoras.

Como as taxas assim instituídas estarão apoiadas no exercício de poder de polícia de difícil definição e/ou na prestação de serviço público extremamente cambiante, a adoção da técnica de fórmulas amplas e conceitos jurídicos indeterminados poderá ser imprescindível para conciliar a desejável estabilidade da norma legal tributária com o necessário acompanhamento da realidade econômica a que se vincula.

Nas hipóteses antes aventadas, o fechamento normativo imporia à norma tributária intolerável anacronismo, retirando da sociedade instrumental importante para a atuação efetiva de seus interesses.

A aceitação do emprego de conceitos jurídicos indeterminados nas regras de imposição fiscal, com a parcimônia necessária para que não restem violadas a legalidade e a tipicidade tributárias (repita-se que a regra legal há de dizer o *essencial* com relação ao tributo, de modo que o conteúdo da disposição complementar seja previsível ou identificável a partir da norma legal de exação), implica, então, em admitir que há espaço aberto pelo próprio legislador à participação do Executivo na concretização da norma.

6. A convivência possível entre a norma regulatória e a norma legal tributária

Retome-se, neste ponto, a questão antes posta quanto à possibilidade de convivência da legalidade administrativa e da tributária, e mais especificamente, da atuação da norma regulatória na matéria tributária.

Afastese, então, de plano, a possibilidade de norma regulatória, ela própria, criar ou majorar tributos. Norma regulatória é ato administrativo normativo. Não é lei em sentido formal e, portanto, não atende à reserva de lei formal exigida para a criação ou majoração de tributos.

No sentido antes exposto, da impossibilidade de ato administrativo normativo atuar para criar ou majorar tributo, confira-se a decisão do Supremo Tribunal Federal na ADIN 1823-1-DF, publicada no DJU de 16.10.98, que reputou inconstitucional, por violação à

legalidade estrita, Portaria do IBAMA que instituiu taxa. Confira-se a ementa do acórdão na ADIN referida:

"EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 5.º, 8.º, 9.º, 10, 13, § 1.º, e 14 DA PORTARIA N.º 113, de 25.09.97, do IBAMA.

Normas por meio das quais a autarquia, sem lei que o autorizasse, instituiu taxa para registro de pessoas físicas e jurídicas no Cadastro Técnico Federal de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais, e estabeleceu sanções para a hipótese de inobservância de requisitos impostos aos contribuintes, com ofensa ao princípio da legalidade estrita que disciplina, não apenas o direito de exigir tributo, mas também o direito de punir.

Plausibilidade dos fundamentos do pedido, aliada à conveniência de pronta suspensão da eficácia dos dispositivos impugnados.

Cautelar deferida."

Inviável, também, cogitar de deslegalização, vale dizer, de retirar do domínio da lei, passando ao domínio da norma regulatória, a criação ou majoração de tributos.

Há, porém, a possibilidade de lei criar a exação, valendo-se de fórmulas amplas e conceitos indeterminados.

Abre-se, então, espaço para a atuação regulamentar do Executivo e, no que concerne às matérias afetas a sua área de atuação, às *Agências Reguladoras* para a explicitação da regra de imposição fiscal.

Observados os parâmetros objetivos fixados na norma legal, a norma regulatória poderá, então, servir de instrumento de subsunção, de delimitação do conceito juridicamente indeterminado.

E, por suas características, poderá fazê-lo com grande proveito para a sociedade. Tais normas, como já se viu, provêm de fonte que se presume (i) **especializada** para o enfrentamento da complexidade técnica das matérias envolvidas no segmento regulado; (ii) **ágil**, para acompanhamento da dinâmica da realidade econômica e social subjacente; (iii) **autônoma**, para pautar sua atuação por critérios técnicos, livre, seja de injunções políticas próprias dos embates parlamentares, seja das variáveis eleitorais que influenciam o Executivo.

Em nome da segurança, preserva-se a estabilidade da regra legal que contém o núcleo da exação, as definições essenciais do tributo. E introduz-se dinamismo na tributação, permitindo um acompanhamento mais próximo da realidade.

7. A posição da jurisprudência

Registre-se, por fim, que a deslegalização em regra de imposição fiscal não parece ter sido acolhida pela mais alta de Corte do país.

Em decisão relativamente recente, o Supremo Tribunal Federal repudiou o emprego de conceitos jurídicos indeterminados e a atribuição à norma infralegal da competência para sua explicitação, por entender que seria ofensivo à legalidade consagrada na Constituição Federal. Confira-se, a propósito, a ementa da decisão na ADIN 2178-8, que, examinando a Lei n.º 9.960, de 28 de janeiro de 2000, que dentre outras disposições, instituiu a Taxa de Fiscalização Ambiental-TFA, deferiu o pedido de medida cautelar, para suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do art. 8.º da Lei:

"EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGO 8.º DA LEI N.º 9.960, DE 28.01.2000, QUE INTRODUZIU NOVOS ARTIGOS NA LEI N.º 6.938/81, CRIANDO A TAXA DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL (TFA). ALEGADA INCOMPATIBILIDADE COM OS ARTIGOS 145, II, 167, IV; 154, I; E 150, III, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

Dispositivos insuscetíveis de instituir, validamente, o novel tributo, por haverem definido, como fato gerador, não o serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, pelo ente público, no exercício do poder de polícia, como previsto no art. 145, II, da Carta Magna, mas a atividade por esses exercida; e como contribuintes pessoas físicas ou jurídicas que exercem atividades potencialmente poluidoras ou utilizadoras de recursos ambientais, não especificadas em lei. E, ainda, por não haver indicado as respectivas alíquotas ou o critério a ser utilizado para o cálculo do valor devido, tendo-se limitado a estipular, a forfait, valores uniformes por classe de contribuintes, com flagrante desobediência ao princípio da isonomia, consistente, no caso, na dispensa do mesmo tratamento tributário a contribuintes de expressão econômica extremamente variada.

Plausibilidade da tese de inconstitucionalidade, aliada à conveniência de pronta suspensão da eficácia dos dispositivos instituidores da TFA.

Medida Cautelar deferida." (negritos nossos).

É bem verdade que, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 140.669-1, Pernambuco, sendo Relator o Min. Ilmar Galvão, o STF reputou válida a deslegalização, porém o fez em matéria que já não era submetida pela Constituição Federal à reserva de lei. O acórdão no julgamento referido foi assim ementado:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPI. ART. 66 DA LEI 7.450/85, QUE AUTORIZOU O MINISTRO DA FAZENDA A FIXAR PRAZO DE RECOLHIMENTO DO IPI, E PORTARIA N.º 206/88/MF, PELA QUAL DITO PRAZO FOI FIXADO PELA MENCIONADA AUTORIDADE. ACÓRDÃO QUE TEVE OS REFERIDOS ATOS POR INCONSTITUCIONAIS.

Elemento do tributo em apreço que, conquanto não submetido pela Constituição ao princípio da reserva legal, fora legalizado pela Lei n.º 4.502/64 e assim permaneceu até a edição da Lei n.º 7.450/85, que, no art. 66, o deslegalizou, permitindo que sua fixação ou alteração se processasse por meio da legislação tributária (CTN, art. 160), expressão que compreende não apenas as leis, mas também os decretos e as normas complementares (CTN, art. 96).

Orientação contrariada pelo acórdão recorrido.

Recurso conhecido e provido.”

8. Considerações finais

Em que pese a posição antes evidenciada de nossos Tribunais, o trabalho de construção doutrinária poderá contribuir para a compreensão de que a legalidade tributária, resguardada em sua essência, não pode ficar imune às transformações do Estado e da sociedade e que a aceitação de uma relativa flexibilidade normativa na matéria é essencial para que o Direito Tributário persiga valores outros que não apenas a segurança jurídica e possa ampliar sua atuação como indutor do comportamento dos contribuintes, estimulando ou desestimulando iniciativas, de acordo com as aspirações da sociedade.

A legalidade tributária, embora mais rígida que a legalidade administrativa, pode conviver com a edição de normas regulatórias que, com observância do núcleo básico da exação fixado na norma legal tributária, colaborem para a integração do seu conteúdo, servindo de instrumento para a delimitação de conceitos juridicamente indeterminados.

Assim, em resumo e conclusão pode-se dizer que:

- 1- O Direito não é imune às transformações da sociedade. A compreensão dos princípios precisa sofrer ajustes que, sem suprimir-lhes a essência, os torne adequados ao cumprimento de sua função de orientação e condicionamento do ordenamento jurídico em novos tempos;
- 2- A legalidade não tem no contexto atual o mesmo significado que tinha no Estado liberal. A concepção atual da legalidade significa a sujeição da Administração não só à lei formal votada pelo legislativo, mas também aos princípios e preceitos de base constitucional.
- 3- A legalidade administrativa consiste na exigência de prévia habilitação legal para justificar atos ou omissões legislativas.
 - 3.1- O Executivo, com observância da prévia habilitação legal, exerce atualmente, amplos poderes normativos. Sustenta-se a validade da norma editada a partir de lei de deslegalização, desde que observados os parâmetros nela fixados.
 - 3.2- As agências reguladoras também respondem pelo aprofundamento da atuação normativa do Estado. A elas as leis vêm conferindo amplos poderes normativos, para que o Estado possa exercer de modo mais efetivo o controle sobre atividades essenciais ou relevantes para a sociedade;
- 4- A legalidade tributária é mais rigorosa que a legalidade administrativa: esta se contenta com a exigência de base legal; aquela exige reserva de lei formal e tipicidade, não tolerando discricionarismo.
- 5- A legalidade tributária é, porém, compatível com o emprego de conceitos juridicamente indeterminados. Ainda que a regra seja a utilização de conceitos determinados e enumerações taxativas, por vezes é mesmo inevitável certa abertura normativa. Normas de excessiva vagueza ou indeterminação devem ser repudiadas, sob pena de impor-se ao contribuinte intolerável insegurança;
- 6- A aceitação do emprego de conceitos jurídicos indeterminados nas regras de imposição fiscal, com a parcimônia necessária para que não restem violadas a legalidade e a tipicidade tributárias (a regra legal há de dizer o *essencial* com relação ao tributo, de modo que o conteúdo da disposição complementar seja previsível ou identificável a partir da norma

legal de exação), implica, então em admitir que há espaço aberto pelo próprio legislador à participação do Executivo na concretização da norma tributária;

7- É, então, possível vislumbrar a atuação de normas regulatórias em matéria reservada à lei tributária. Observados os parâmetros objetivos fixados na lei, a norma regulatória poderá servir de instrumento de subsunção, de delimitação do conceito juridicamente indeterminado, com proveito para a sociedade: preserva-se, em nome da segurança, a estabilidade da regra legal que contém o núcleo da exação, as definições essenciais do tributo; introduz-se dinamismo na tributação, permitindo um acompanhamento mais próximo da realidade; sendo certo que a complementação necessária da norma legal se fará por fonte especializada, ágil e autônoma.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAGÃO, Alexandre Santos de. *O poder normativo das agências reguladoras independentes e o Estado democrático de Direito*. Revista de Informação Legislativa. Brasília. a. 37, n.º 148. Out./dez. 2000. págs. 275 a 299.

— *Princípio da legalidade e poder regulamentar no Estado Contemporâneo*. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, 225: 109-129, jul/set. 2001.

BARROSO, Luís Roberto. *Apontamentos sobre o princípio da legalidade (delegações legislativas, poder regulamentar e repartição constitucional das competências legislativas) in Temas de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, 2.ª ed.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2001.

ENTERRIA, Eduardo Garcia de. *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*. Madrid: Civitas, 1998, 3.ª ed..

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves, *Do processo legislativo*. São Paulo: Ed. Saraiva, 1984.

MEDAUAR, Odete. *Direito administrativo moderno*. 5.ª ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Regras de experiência e conceitos juridicamente indeterminados in Temas de direito processual: Segunda série*. São Paulo: Saraiva, 1980.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Direito Regulatório*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, fls.127/8.

— *Mutações do direito administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e meio ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação da receita*. 2.ª ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito administrativo sancionador*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

SOUTO, Marcos Jurruena Villela. *Desestatização. Privatização, Concessões, Terceirizações e Regulação*. 4.ª ed. rev, atualiz, e ampl. Rio de Janeiro: Lumen Juris Ltda, 2001.

SUNDFELD, Carlos Ari (Coord.). *Direito Administrativo Econômico*. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

— *Legalidade Tributária e Riscos Sociais*. Revista Dialética de Direito Tributário. N.º 59. AGO 2000.