Noções Iniciais e Previsão Normativa

O princípio da legalidade é um dos mais importantes não só da ordem tributária, mas também de toda a atuação da administração pública, ou seja, é proibido fazer aquilo que a lei não permite expressamente, diferentemente do que ocorre na esfera privada.

O tributo é algo que atinge o patrimônio privado dos cidadãos, de forma que é somente o poder concedido ao Estado pelo próprio povo que legitima esta interferência. Este conceito se traduz bem nas palavras de Aliomar Baleeiro:

> "O tributo é ato de soberania do Estado na medida em que sua cobrança é autorizada pelo povo, através da representação".

No ordenamento geral da Constituição, localiza-se no caput do Art. 37, junto com os outros princípios do Direito Administrativo. No que se refere especificamente a ordem tributária, temos o seguinte artigo da CF:

> **Art. 150** - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Torna-se evidente, desse modo, a necessidade de Lei para a instituição ou aumento de um determinado tributo. Aqui, falamos em lei no sentido estrito, submetida ao procedimento formal de aprovação pelo parlamento.

Deste modo, o contribuinte não pode ser surpreendido com uma nova carga tributária sem que esta tenha sido aprovada pelo procedimento legislativo, coordenado pelos representantes do povo.

A Base de Cálculo

É importante salientar que é definido como aumento ou majoração dos tributos, presente no Art. 97, § 1º, a modificação de sua base de cálculo que importe em torná-lo mais oneroso.

Portanto, o ato que se destina a alterar o modo como determinado tributo é valorado, aumentando a carga sobre o contribuinte, deve ser uma lei em sentido estrito.

De outro modo, como afirma o § 2º do referido artigo, a mera atualização do valor monetário da base de cálculo não importa em majoração dos tributos, de modo que podem ser realizados por decreto presidencial.

Esta característica serve para evitar que o sistema fique engessado e não faça as devidas correções que se apresentam como necessárias de acordo com a situação econômica do país.

A lei também é indispensável para a redução ou extinção de impostos. A legalidade é um princípio que incide sobre o poder de tributar, mesmo que o texto do inciso I do Art. 153 mencione exclusivamente a majoração dos tributos.

Lei Ordinária ou Lei Complementar?

Agora que entendemos a necessidade de lei para a instituição de tributos, precisamos analisar qual é exatamente o ato normativo que pode criar os tributos: lei ordinária ou lei complementar?

Primeiramente, é importante entender que a Constituição Federal não cria os tributos, mas distribui as competências para tanto. No texto constitucional é possível encontrar trechos como "Compete à União instituir impostos sobre (...)", dando bases para o exercício do poder de tributar.

Isso acontece porque cabe aos entes federativos - através de lei - definir como aquele fato gerador deve ser tributado. Superada esta questão, passamos ao conceito de "lei" que se enquadra no princípio da legalidade tributária.

Via de regra, é a lei ordinária que pode estabelecer ou majorar tributos. Por exemplo, um tributo de competência estadual como o ICMS pode ser majorado por uma lei estadual.

Entretanto, o art. 146 da Constituição elenca as hipóteses em que deve-se utilizar a lei complementar no âmbito do Direito Tributário.

> **Art. 146.** Cabe à lei complementar:
>
> I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
>
> II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
>
> III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, (...)

Podemos observar um caráter mais genérico e regulador reservado para as leis complementares, diferentemente das leis ordinárias que instituem o tributo em si.

Além disso, como exceção, existem tributos que só podem ser criados e majorados por lei complementar:

- Imposto sobre Grandes Fortunas (Art. 153, VII)

- Empréstimos Compulsórios (Art. 148, I e II)
- Impostos Residuais (Art. 154, I)
- Contribuições Sociais Residuais (Art. 195, §4º)

É possível criar tributos por meio de medida provisória, desde que este não seja reservado à lei complementar (Art. 62, §1º, III). Ainda, é importante dizer que os impostos instituídos ou majorados por MP possuem uma peculiaridade:

> **Art. 62.** Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.
>
> § 2º Medida provisória que implique **instituição ou majoração de impostos**, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, **só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada**.

O prazo para o pagamento dos tributos estabelecidos pode constar em ato normativo diverso de lei, segundo entendimento do STF.

Exceções ou Mitigações ao Princípio da Legalidade

Agora veremos as hipóteses em que a lei em sentido estrito não é necessária para alterar a alíquota de determinados tributos. Nestes casos excepcionais, a alteração pode ocorrer por meio de um ato do Poder Executivo.

Há certos tributos sobre os quais o princípio da legalidade é atenuado pelo seu caráter parafiscal, sendo facultado ao Poder Executivo alterar as alíquotas nos termos no Art. 153, § 1º:

- Imposto sobre Importação (II)
- Imposto sobre Exportação (IE)
- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)
- Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF)

Quando falamos em caráter parafiscal ou extrafiscal, estamos diante de uma tributação que possui uma influência relevante no comportamento econômico dos contribuintes.

Em outras palavras, esses tributos promovem ou desincentivam determinados comportamentos de mercado, por isso o Poder Executivo deve ter a possibilidade de alterá-los e adequá-los ao cenário econômico em que se encontra.

O IPI e o IOF estão na esfera do decreto presidencial, enquanto o II e o IE são de competência da Câmara Executiva e são alterados por resoluções emitidas por esse órgão.

Para tais impostos, a arrecadação é secundária diante do efeito de intervenção no domínio econômico. Outros exemplos são o CIDE-combustível no Art. 177, § 4º, I, b, e o Art. 155, § 4º, IV, "c", que permite ao Poder Executivo **reduzir e restabelecer** alíquotas do ICMS nas operações com combustíveis e lubrificantes previstos em lei complementar federal.