

## RESERVA LEGAL ABSOLUTA EM TRIBUTAÇÃO E O PODER CONSTITUINTE

Guilherme Gonçalves ALCÂNTARA<sup>1</sup>  
Renato Tinti HERBELLA<sup>2</sup>

**RESUMO:** O presente estudo procura comparar a reserva legal absoluta e o poder constituinte, vistos em um ambiente constitucional-tributário. Pela limitação formal exigida ao trabalho, optou-se por não tecer considerações históricas e/ou de maior densidade técnica, tudo feito com a maior cautela possível para não prejudicar a qualidade da pesquisa. O artigo abarca, ainda, a possível inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 32/2001, que basicamente, trouxe a possibilidade de se legislar em matéria tributária através do instrumento normativo Medida Provisória.

**Palavras-chave:** Legalidade. Reserva legal. Constituição. Tributação. Direitos fundamentais.

### 1 INTRODUÇÃO

A pesquisa teve como enfoque principal o estudo da reserva legal absoluta em tributação. E como é adotado expressamente na Constituição Federal, tendo em vista o Estado Democrático de Direito em que o Brasil está alicerçado, referido tema foi confrontado com alguns aspectos inerentes ao Poder Constituinte.

O assunto goza de grande importância num cenário jurídico atual, principalmente em face de uma sociedade complexa cansada de ser tributada e não ter a contraprestação estatal devida. Para fins didáticos o trabalho foi dividido em dois assuntos principais, a reserva legal absoluta e o poder constituinte.

Como método científico se utilizou o dedutivo, partindo de levantamentos particulares alcançando conclusões gerais, bem como se buscou um raciocínio dialético para, através de diferentes perspectivas, alcançar um raciocínio coerente. Por óbvio, tudo calcado em uma bibliografia constitucional-tributária.

Por fim, salienta-se que a amplitude dos institutos e a discussão sobre o tema é complexa, tornando praticamente impossível o total esgotamento da

---

<sup>1</sup> Discente do 8º termo do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. RA. 001.1.10.089 e-mail: guilhermealcantara@msn.com

<sup>2</sup> Discente do 10º termo do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. RA. 001.1.10.321 e-mail: renato.herbella@gmail.com

matéria. Entretanto, almeja-se que o leitor compreenda o raciocínio proposto e se motive para novas pesquisas sobre este intrigante tema.

## **2 A RESERVA LEGAL ABSOLUTA (EM TRIBUTAÇÃO)**

Para melhor compreensão do que vem a ser a reserva legal absoluta em matéria tributária, primeiramente é preciso dissecá-la e compreender os seus pressupostos.

Pois bem, partindo dessa premissa, adiante serão elaborados pressupostos, requisitos e comentários que visam esmiuçar de maneira clara e objetiva o instituto da reserva legal absoluta tributária.

### **2.1 Pressupostos da reserva legal**

A reserva legal absoluta, falando em termos genéricos e não somente na perspectiva tributária, é instituto eminentemente jurídico, e propõe a ideia de segurança jurídica e igualdade formal entre os pactuantes do contrato social.

Quando se fala em contrato social, procura-se aproximar a expressão nos mesmos termos em que foi idealizada por Rousseau: como forma de associação entre os homens em prol da liberdade, segurança e bem-estar social.

Assim, o contrato social teria como função precípua o interesse do bem comum, conforme leciona Rousseau (2008, p. 23):

Eu imagino os homens chegados ao ponto em que os obstáculos, prejudiciais à sua conservação no estado natural, os arrastam, por sua resistência, sobre as forças que podem ser empregadas por cada indivíduo a fim de se manter em tal estado. Então esse estado primitivo não mais tem condições de subsistir, e o gênero humano pereceria se não mudasse sua maneira de ser. Ora, como é impossível aos homens engendrar novas forças, mas apenas unir e dirigir as existentes, não lhes resta outro meio, para se conservarem, senão formando, por agregação, uma soma de forças

que possa arrastá-los sobre a resistência, pô-los em movimento por um único móbil e fazê-los agir de comum acordo.

Na esteira do raciocínio do revolucionário suíço, as cláusulas deste pacto social nunca se desvinculam da própria natureza do ato (ROUSSEAU, 2009, p. 24), sob pena de perecerem automaticamente. Quer-se dizer que o poder soberano, embora fundado sob a entrega dos direitos do homem<sup>3</sup>, perde a sua autoridade quando se descola do seu propósito, pois, ainda Rousseau (2009, p. 24) afirma que:

As cláusulas deste contrato são de tal modo determinadas pela natureza do ato, que a menor modificação as tornaria vãs e de nenhum efeito; de sorte que, conquanto jamais tenham sido formalmente enunciadas, são as mesmas em todas as partes, em todas as partes tacitamente admitidas e reconhecidas, até que, violado o pacto social, reentra cada qual em seus primeiros direitos e retoma a liberdade natural, perdendo a liberdade convencional pela qual ele aqui renunciou.

Em comparação, a reserva legal é uma cláusula que, tal qual a reserva jurisdicional, reserva de plenário (no controle de constitucionalidade difuso) entre outras, garante proteção complementar aos direitos fundamentais, colocando certos obstáculos na atuação do Estado. Estes institutos jurídicos são, assim, cláusulas constitucionais, instrumentos que ora proíbem a violação a direitos fundamentais, ora a permitem segundo circunstâncias previamente estabelecidas.

Feita esta consideração, podemos, antes de qualquer coisa, conferir como nascedouro da reserva legal absoluta o princípio da Legalidade. Acerca dela, José Afonso da Silva (2000, p. 423) assevera que:

O princípio da legalidade é nota essencial do Estado Democrático de Direito. É, também, por conseguinte, um princípio basilar do Estado Democrático de Direito [...], porquanto é da essência do seu conceito subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática. Sujeita-se ao império da lei, mas da lei que realize o princípio da igualdade e da

---

<sup>3</sup> “Alienação total de cada associado, com todos os seus direitos, à comunidade toda, porque, em primeiro lugar, cada um dando-se completamente, a condição é igual para todos, e, sendo a condição igual para todos, ninguém se interessa por torná-la onerosa para os demais” (ROUSSEAU, 2009, p. 25).

justiça não pela sua generalidade, mas pela busca de igualização das condições dos socialmente desiguais. Toda sua atividade fica sujeita à lei, entendida como expressão da vontade geral, que só se materializa num regime de divisão de poderes em que ela seja o ato formalmente criado pelos órgãos de representação popular, de acordo com o processo legislativo estabelecido na Constituição. É nesse sentido que se deve entender a assertiva de que o Estado, ou o Poder Público, ou os administradores não podem exigir qualquer ação, nem impor qualquer abstenção, nem mandar tampouco proibir nada aos administrados, senão em virtude de lei.

A lição supra, combinada com as ideias rousseauianas, detém por semelhança a manifesta finalidade de promover o tratamento comum a todos os associados do pacto social, evitando que qualquer interesse particular predomine no agir do poder soberano.

Vale ressaltar que o próprio Rousseau já alertava que qualquer cláusula do pacto social que o desviasse da sua natureza seria anulada, pouco importando a sua forma. Ou seja, desde o século XIX já se impugnava a formalidade excessiva e se exigia um tratamento igualitário e substancial.

Logo, a Legalidade é meio, aliás, de implemento da Igualdade, ou Isonomia, também princípio constitucional, e não incompatível com ela, como muitos no “senso-comum teórico” buscam afirmar.

A Legalidade é, sem dúvida, base fundamental de uma democracia, só temos um Estado Democrático de Direito pela (e por meio da) Lei. Negar essa premissa é negar toda a megaestrutura em que nossa sociedade se baseia. Assim, pode-se dizer que a essência da reserva absoluta reside na Legalidade, esta que, por sua vez, procura impedir que o interesse particular se sobrepuje ao interesse comum.

No tocante ao direito tributário, a premissa, por óbvio, se mantém.

Se a tributação é, grosso modo, imiscuência estatal na esfera patrimonial dos cidadãos e só pode ocorrer mediante o exercício do poder soberano legítimo, fica evidente que o Direito Tributário, por sua vez, possui estreito relacionamento com a Legalidade.

Segundo Hugo de Brito Machado (2011, p. 50), o Direito Tributário existe para delimitar o poder de tributar, transformando a relação tributária, que antigamente foi uma relação simplesmente de poder, em relação jurídica.

Não se pode olvidar que a tributação, como fato social, é (muito) anterior ao Direito Tributário, isto é, este não cria aquela, mas tão somente procura a delimitar, regular, simplificá-la, não no sentido de banalização, mas de segurança, de proteção a abusos.

Portanto, o Direito Tributário é a síntese da tributação e a Legalidade. Se a tributação ocorria, outrora, mediante a discricionariedade do governo, isto é, sem sindicabilidade, e hoje só se torna viável nos seus termos, o Direito Tributário apenas existe se presentes conjuntamente os entes: tributação e Legalidade. Outrossim não é falso propor que o Direito Tributário se ocupa das relações entre ambos.

E como já se deixou antever, a relação entre o princípio da Legalidade e a reserva legal é relação gênero-espécie.

Noutras palavras, a reserva legal surge como desdobramento da Legalidade, um aspecto que lhe é peculiar, conforme ilustrado por José Afonso Da Silva (op. cit. 2000, p. 425):

O primeiro significa a submissão e o respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador. O segundo consiste em estatuir que a regulamentação de determinadas matérias há de fazer-se necessariamente por lei.

Baseia-se nesta premissa, também, Alexandre de Moraes (2004, p. 72), se todos os comportamentos humanos estão sujeitos ao Princípio da Legalidade, somente alguns estão submetidos ao da reserva da lei.

Quando a Constituição, então, ao dispor sobre um assunto determina, ainda, que a complementação dele tem por condição de validade a forma legal, estabelece como que garantia dupla a esse assunto, por se tratar, obviamente, de invasão à esfera fundamental de direitos.

Portanto, é correto afirmar que a reserva legal absoluta é regra que deflagra os aspectos formais e garantistas da Legalidade.

## 2.2 A reserva legal absoluta em tributação

A reserva legal, quando avaliada na sua forma absoluta e em tributação, encontra respaldo, a um, no artigo 150 da Constituição Federal/88, quando impõe, em seu inciso I, que é vedado ao Estado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. A dois, o Código Tributário Nacional praticamente reproduz o comando nos dois primeiros incisos do artigo 97<sup>4</sup>.

Trata-se, assim, de regra calcada na Legalidade, cuja função é, conforme já ressaltado amiúde, limitar o poder estatal de se imiscuir nos direitos fundamentais, em se tratando de reserva legal absoluta em tributação, pode-se afirmar que o principal direito fundamental aqui em risco de mitigação é a propriedade.

O “devido processo legal” necessário à expropriação de um bem, na tributação<sup>5</sup>, afinal de contas, é o próprio procedimento formal necessário à confecção de uma lei.

Ou, como diz Luciano Amaro (2003, p. 28), requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fator gerador; necessários à qualificação do tributo devido em cada situação concreta que venha espelhar a situação hipotética descrita na lei.

Aliomar Baleeiro (2003, p. 38) a divide, ao ressaltar a legalidade formal e material, e aduz que a reserva legal absoluta é junção das duas características:

Ora, os artigos 150, I e 5º, II, da Constituição vigente, referem-se à legalidade, como princípio necessário à instituição e majoração de tributos, tanto do ponto de vista formal – ato próprio, emanado do poder legislativo – como do ponto de vista material, determinação conceitual específica, dada pela lei aos aspectos substanciais dos tributos, como hipótese material, espacial e temporal, conseqüências obrigacionais, como sujeição passiva e quantificação do dever tributário, alíquotas e base de cálculo, além das

---

<sup>4</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

<sup>5</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

sanções pecuniárias, dos deveres acessórios, da suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário.

Portanto, poderíamos definir a reserva legal absoluta, quando em tributação, como regra e cláusula constitucional que, em geral, impõe ao Legislativo, e somente a ele, a função de instituir ou majorar tributos, bem como especificar todos os seus elementos, de modo que não reste ao Executivo nenhuma função senão a de aplicar a lei '*ex officio*'.

Uma exceção a esta regra é disposta no artigo 153, § 1º, da Constituição Federal:

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Note que a exceção só se aplica aos incisos do parágrafo acima, isto é, aos impostos sobre importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; produtos industrializados<sup>6</sup>; e operações de crédito, câmbio, e seguro. E ainda sim o Executivo é vinculado à lei, conforme expresso no texto constitucional.

Não é demais dizer que tal parágrafo é pertencente ao artigo 153 da Constituição, e este trata da competência da União, sendo assim, somente o Executivo da União possui esta faculdade.

No mais, é essencial destacar a parcial não recepção do artigo 21 do CTN<sup>7</sup> pelo atual ordenamento constitucional, já que a exceção acima descrita comporta apenas a alteração da alíquota de certos tributos como faculdade do Executivo, e o artigo infraconstitucional previa a possibilidade, também, de alteração de suas bases de cálculo.

Expostos, mesmo que perfunctoriamente, os fundamentos da reserva legal em tributação e seu papel no ordenamento jurídico, passa-se a segunda parte do trabalho, dedicada ao exame do poder constituinte.

---

<sup>6</sup> O art. 153, § 1º, da Constituição estabelece expressamente que o Poder Executivo pode definir as alíquotas do II e do IPI, observados os limites estabelecidos em lei. (RE 429.306, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 1º-2-2011, Segunda Turma, DJE de 16-3-2011).

<sup>7</sup> Art. 21. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

### 3 O PODER CONSTITUINTE

O poder constituinte, em linhas gerais, surge de um rompimento institucional, isto é, quando a base jurídica de um Estado não mais presta ao bem comum da sociedade. Ocorrendo o rompimento entre o poder soberano e as instituições, há “celebração de novo contrato social”. O poder conferido à confecção da nova Constituição é, portanto, o poder constituinte (originário) <sup>8</sup>.

Por isso é muito bem acertada a afirmação de que a teoria do poder constituinte é uma teoria de legitimidade de poder (BONAVIDES, 2010, p. 141).

Nas palavras de Schmitt (1996, p. 93), tal poder é a: “vontade política cuja força ou autoridade é capaz de adotar a concreta decisão de conjunto sobre modo e forma da própria existência política, determinando assim a existência da unidade política como um todo”.

E segundo Michel Temer (2002, p. 33), antes dessa manifestação, o Estado, tal como veio positivado, não existia. Existe, é, a partir da Constituição [...]. Historicamente é o mesmo. Geograficamente pode ser o mesmo. Não o é, porém, juridicamente.

Zulmar Fachin (2008, p. 45), por sua vez, apresenta bela síntese:

[...] o poder constituinte originário cria o Estado, dando a este sua primeira forma, partejando o que não existia. Contudo, ele pode também recriar o Estado, dando-lhe uma nova forma. Assim, o poder constituinte pode criar ou recriar o Estado.

Essencial destacar que há muito não se duvida do caráter normativo que as Constituições contemporâneas possuem. Caso não houvesse normatividade e, sobretudo, supremacia do Poder Constituinte em relação ao ordenamento jurídico,

---

<sup>8</sup> Ora, é preciso entender que só se pode convocar uma Constituinte na hipótese de uma ruptura institucional, que deve ser grave, com as instituições inviabilizadas, povo na rua, economia em crise, etc. Não se dissolve um regime democrático porque ser quer fazer outro (como seria esse “outro”?). A Constituição é coisa séria, fruto de uma repactuação (“we the people...”). E nela colocamos cláusulas pétreas e forma especial de elaborar emendas. Portanto, alto lá! Não se pode fazer política e vender falsas ilusões em cima daquilo que é a substância das democracias contemporâneas: o constitucionalismo (STRECK, 2011).

não se poderia falar em controle de constitucionalidade e, logo, uma lei ordinária poderia facilmente manipular o poder constituinte.

O poder constituinte é, em linhas genéricas, dividido em originário e derivado.

### 3.1 O poder constituinte originário

Colaciona-se o preâmbulo da nossa Constituição Federal:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil.

Percebe-se, na abertura de nosso texto constitucional, a forte influência que a revolução francesa<sup>9</sup> exerce sobre o pensamento jurídico até os dias atuais.

Já deixamos antever que o poder constituinte originário é, grosso modo, soberano, amiúde revolucionário, e símbolo de um rompimento institucional (MORAES, p 56), que não é meramente sensível no campo das teorias jurídicas, mas sim evidente em todos os aspectos de uma determinada sociedade.

Nada obstante, é fundamental destacar que não se concorda com a tese que advoga pelo total incondicionamento do poder constituinte originário,

---

<sup>9</sup> Os representantes do povo francês, constituídos em ASSEMBLEIA NACIONAL, considerando que a ignorância, o esquecimento ou o desprezo dos direitos do homem são as únicas causas das desgraças públicas e da corrupção dos Governos, resolveram expor em declaração solene os Direitos naturais, inalienáveis e sagrados do Homem, a fim de que esta declaração, constantemente presente em todos os membros do corpo social, lhes lembre sem cessar os seus direitos e os seus deveres; a fim de que os actos do Poder legislativo e do Poder executivo, a instituição política, sejam por isso mais respeitados; a fim de que as reclamações dos cidadãos, doravante fundadas em princípios simples e incontestáveis, se dirijam sempre à conservação da Constituição e à felicidade geral (DECLARAÇÃO DOS DIREITOS DO HOMEM E DO CIDADÃO DE 1789 – Preâmbulo da Constituição de 1791).

porquanto tal assertiva além de se fundar no normativismo puro, paradigma obsoleto, ignora a construção histórica dos direitos do homem. O que é um absurdo.

Não parece esse ser o raciocínio coerente com a construção deontológica das instituições, os direitos fundamentais e a própria ideia de democracia, como leciona Carlos Ribeiro Bastos (2001, p. 39):

[...] o órgão incumbido de fazer a Constituição não goza de liberdade plena. Jorge Miranda exemplifica com a hipótese de ser democrática a ideia de direito prevalente. Diz ele que mesmo nessa hipótese, sem embargo de haver plúrimas modalidades de erigir o sistema de direitos fundamentais, de organização econômica, política ou de garantia da constitucionalidade, ainda assim o poder constituinte formal estará adstrito a uma coerência com o princípio democrático.

E esclarece Luis Roberto Barroso (2010, p. 78):

É fora de dúvida que o poder constituinte é um fato político, uma força material e social, que não está subordinado ao Direito positivo preexistente. Não se trata, porém, de um poder ilimitado ou incondicionado. Pelo contrário, seu exercício e sua obra são pautados tanto pela realidade fática como pelo Direito [...]. Deve-se enfatizar, ademais, que a separação radical entre fato e norma, entre faticidade e normatividade, já não encontra abrigo confortável na teoria jurídica contemporânea. O Direito passa a ser visto como o produto final de uma interação entre ambos.

O que se pretende afirmar é que, mesmo sendo revolucionário, e absoluto quando comparado às Constituições e legislações pretéritas, o Poder Constituinte originário deve, entretanto, respeitar certos preceitos.

Essa tomada de posição exige elucubração tal que desviaria o trabalho de seu curso pretendido. Temos de nos bastar em destacar, aqui, que a vanguarda doutrinária não ratifica o posicionamento que afirma ser o poder constituinte originário ilimitado.

CANOTILHO *apud* FACHIN (2003, p. 55-56) apresenta certas balizas:

- a) se a Constituição a ser elaborada deve ter por escopo organizar e limitar o poder, então o poder constituinte, ao fazer sua obra, estará

condicionado por esta “vontade de constituição”. Deseja-se o poder organizado e limitado e esta circunstância condiciona a vontade do criador;

b) o poder constituinte é “estruturado e obedece a padrões e modelos de condutas espirituais, culturais, éticos e sociais radicados na consciência jurídica geral da comunidade” (CANOTILHO, 2002, p. 81). Esses valores *condicionam* sua atuação;

c) certos princípios de justiça, impregnados na consciência de homens e mulheres, são condicionantes incontornáveis da liberdade e onipotência do poder constituinte. Se *pode tudo*, já não lhe é permitido contrariar os princípios de justiça, como, por exemplo, o de que não se deve lesar a outrem;

d) o poder constituinte, embora seja a expressão máxima da soberania popular no âmbito do Estado-nação, não pode simplesmente ignorar princípios de Direito Internacional. Ao contrário, deve estar vinculado a alguns desses princípios, tais como o princípio da independência, o princípio da autodeterminação dos povos, o princípio da prevalência dos direitos humanos, o princípio da igualdade entre os Estados, o princípio da defesa da paz e o princípio da solução pacífica dos conflitos.

Não se pode olvidar, outrossim, que apesar destas balizas restritivas o poder constituinte originário é livre para definir a organização do Estado e a prioridade de seus objetivos.

Passa-se, em consequência, à análise do poder constituinte derivado.

### **3.2 O poder constituinte derivado ou constituído**

Pode-se dizer, em resumo, que o poder constituído é poder jurídico<sup>10</sup> estabelecido pelo poder constituinte originário e, portanto, por ele condicionado.

Sua função é possibilitar tanto a dinamização da Constituição (poder constituinte derivado reformador), como a criação das Constituições estaduais (poder constituinte derivado decorrente), as quais detém dever de simetria com a norma superior<sup>11</sup>.

---

<sup>10</sup> Diferentemente do originário que é poder de fato, o poder de reforma é jurídico (TEMER, 2008, p. 36).

<sup>11</sup> Art. 25 – CF/88 - Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição.

Em geral se caracteriza o poder constituinte instituído por ser derivado (provém de outro), subordinado (está abaixo do originário, de modo que é limitado por este) e condicionado (só pode agir nas condições postas, pelas formas fixadas) (FERREIRA FILHO. 1999, p. 28).

As ditas normas fixadas, quando referentes à condicionalidade do poder derivado reformador, podem ter natureza formal (titular de iniciativa ou reserva de 'quórum', por exemplo)<sup>12</sup>, material (clássico exemplo, as cláusulas<sup>13</sup> pétreas<sup>14</sup>), circunstancial (como as restrições de estado de sítio), ou temporal<sup>15</sup>.

Não se olvida que existem limites materiais implícitos. Para Paulo Bonavides (2010, p. 178) tais limitações são basicamente aquelas que se referem a extensão da reforma, à modificação do processo mesmo de revisão e a uma eventual substituição do poder constituinte derivado pelo poder constituinte originário.

O que importa aqui é deixar claro que, apesar de ser característico do nosso sistema jurídico a possibilidade de se modificar a Constituição, obedecido o procedimento mais complexo que o de lei ordinária – por isso se classifica, por conseguinte, a nossa Constituição de rígida, não há que se negar a presença de um núcleo imutável do poder constituinte originário que sempre estará ali (a menos que ocorra novo rompimento institucional). Que apesar do decorrer do tempo, não podem ser restringidos ou modificados, salvo para ampliar sua incidência.

A título da mais singela exemplificação, temos as cláusulas pétreas (art. 60, §4º, CF/88).

Indicando manifestações mais complexas deste "DNA Constitucional" como expressa Lenio Streck, podemos indicar a conquista histórica e gradual dos direitos fundamentais, menos como um sistema de "valores relativos" e mais como "consenso sobre sua validade e sua capacidade para reger os destinos da

---

Art. 11 - ADCT - Cada Assembléia Legislativa, com poderes constituintes, elaborará a Constituição do Estado, no prazo de um ano, contado da promulgação da Constituição Federal, obedecidos os princípios desta.

<sup>12</sup> Michel Temer (2002, p.37) se posiciona no sentido de que "este procedimento deve ser rigorosamente obedecido sob pena de inconstitucionalidade em razão de desobediência à forma".

<sup>13</sup> Nota-se a menção feita outrora no trabalho quanto à definição constitucional de cláusula.

<sup>14</sup> § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais.

<sup>15</sup> Bem explica Lopes (1993, p. 143): "Acreditamos que todas essas normas de limitação temporal da revisão constitucional, sejam permanentes ou transitórias, não podem ser afastadas através de reforma da Constituição, porque, do contrário, ter-se-ia conferido ao Poder reformador a faculdade de liberta-se das condições de tempo do seu exercício, impostas pelo legislador constituinte".

comunidade futura de todos os homens, explicitamente declarado” (BOBBIO, 2004, p. 18).

Pela análise desse núcleo intangível, composto pelas limitações acima indicadas, podemos afirmar que ele é formado, basicamente, para a proteção dos direitos fundamentais, dos preceitos democráticos, e da melhor forma de governo e Estado, só sendo a ele permitida a sua ampliação.

E somente o respeito ao sistema dos direitos fundamentais na sua universalidade permite ao homem poder autotranscender – lhe dá a chance de escolher. Escolher se vai ou não a um lugar, que profissão seguir, se se deve oferecer o lugar na fila à pessoa idosa ou o modo de responder, são exemplos singelos da fundamental conquista dos direitos de cada um (CARVALHO, 2013, p. 1). Logo, não se poderia admitir, nos dias atuais, uma Constituição de cunho fascista, o que torna evidente que o Poder Originário não é ilimitado.

Esse é um ponto fundamental a ser posto em voga, porquanto, a partir da análise de convergência entre a legalidade, o poder constituinte, e a reserva legal, todos voltados ao direito tributário, chegamos a uma hipótese de inconstitucionalidade da previsão dada pela emenda constitucional 32/2001 de tributação por meio de medida provisória.

Passa-se, enfim, conforme ressaltado acima, à análise dos institutos relacionados em conjunto, e à explanação da dita inconstitucionalidade.

#### **4 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 32/2001**

Depois de feita a conceituação dos institutos da reserva legal absoluta, incidente na tributação, e do poder constituinte, tanto na modalidade originária quanto derivada, convém ressaltar, adiante, as peculiaridades de uma análise sistemática e, por óbvio, constitucional do campo seu campo convergente de incidência.

Sobre a existência de um sistema constitucional tributário, o professor Harada (2009, p. 338) leciona:

O legislador constituinte esculpiu o Sistema Tributário de forma completa, nada deixando à eventual colaboração do legislador ordinário. Ao mesmo tempo em que procedeu a partilha de competência tributária que, por si só, já é uma limitação ao poder de tributação, na medida em que a outorga de competência privativa a uma entidade política implica, ipso facto, a vedação do exercício dessa competência por outra entidade política não contemplada, a Constituição Federal prescreveu inúmeros princípios tributários, visando à preservação do regime político adotado, à saúde da economia, ao respeito aos direitos fundamentais e à proteção de valores espirituais.

Podemos conceituar o Sistema Constitucional Tributário como o conjunto de normas organizadas harmonicamente no Texto Supremo, as quais versam sobre matéria tributária. O quadro orgânico de normas tributárias que compõem o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro apresenta duas características estruturais, quais sejam: a exaustividade e a rigidez.

A exaustividade decorre da circunstância de a Constituição Federal hospedar, aproximadamente, uma centena de comandos de índole tributária. A rigidez, por seu turno, denota a rigorosa divisão de competência tributária que o constituinte estabeleceu, na medida em que investiu as pessoas políticas de prerrogativas legiferantes tributárias (competências) específicas, privativas e indelegáveis (JARDIM, 2009, p. 178)

Urge anotar, ainda, os ensinamentos de Sabbag (2009, p. 18) quanto aos princípios constitucionais tributários, que regulam a tributação, e são considerados limitações constitucionais ao poder de tributar. Por isso os princípios do Direito Tributário são todos princípios de proteção.

Sobre o assunto, o professor Harada (2009, p. 338) destaca que:

Esses princípios expressos, juntamente com os implícitos, que decorrem dos primeiros, do regime federativo e dos direitos e garantias fundamentais, constituem o escudo de proteção dos contribuintes, atuando como freios que limitam o poder de tributação do Estado.

E Sabbag (2009, p. 18) complementa:

O poder de tributar (*ius imperium*) não é assim, absoluto. Encontra regramentos que vêm refrear o exercício arbitrário da tributação, amoldando-o de acordo com a carga valorativa ínsita ao texto constitucional. De modo reflexo, a Constituição Federal define o *modus operandi* do exercício desse poder, que deverá se dar de forma justa e equilibrada, sem provocar danos à liberdade e à propriedade dos contribuintes.

Há, portanto, um lado negativo (limitação à tributação, condicionada aos princípios e regras (cláusulas) constitucionais), e um lado positivo (imposição de certos requisitos, dirigidos ao Estado, para que haja a instituição ou majoração de tributos).

A regra da reserva legal absoluta caminha neste segundo sentido sem, no entanto, deixar de se fundar no primeiro. Entretanto, cabe ressaltar, aqui, uma exceção posterior dada a esta cláusula constitucional, permitida a partir da emenda constitucional nº 32/2001.

Antes dela, a regra supra tinha eficácia plena no ordenamento jurídico, não sendo permitida a instituição, ou majoração, de tributos por nenhum instrumento senão a lei. Tudo em consonância com a Legalidade.

Com o advento da referida emenda, o artigo 62, que regulamenta(va) a medida provisória, passou a admitir a tributação por meio deste instituto.

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.

Isto é, permitiu-se a instituição ou majoração de tributos por meio de medida provisória, ressalvado os casos de tributos reservados à lei complementar (art. 62, § 1º, III, CF/88).

Guardado o respeito pelos que militam em favor de tal possibilidade, entende-se que tal emenda é inconstitucional. E os motivos não são escassos.

A um, percebe-se a invasão do poder constituinte derivado nas determinações do poder originário. Conforme dissecado supra, o poder derivado reformador encontra limitações de diversos cunhos (formal, material, circunstancial, etc.) em sua aplicação, tais limitações servem para proteger o núcleo da constituição, os direitos fundamentais e a forma de governo. Tais limitações, se desrespeitadas, tornam nula (porque inconstitucional) a emenda.

Logo, se a Constituição Federal regulamenta exhaustivamente o sistema tributário nacional e ainda dispõe de forma clara que ao Executivo somente será permitida a instituição ou majoração de tais tributos, não pode, posteriormente, o poder constituinte derivado reformador reverter esta situação, ao permitir à medida provisória o poder de tributação. Trata-se de flagrante violação à limitação implícita do poder originário, porque este é imiscuído pelo poder constituinte reformador.

A dois, é essencial destacar a inversão de Legalidade que isto acarreta. Não se olvida que a Legalidade, em seara constitucional-tributária, é estrita, ou seja, sua função é restringir a interferência estatal.

A reserva legal absoluta, regra instituída pelo poder originário, que ressalta os pontos mais garantistas da Legalidade, figurando como direito fundamental negativo, não pode, de maneira alguma, ser reduzida a exceção por força de emenda constitucional.

Se tal regra (reserva legal absoluta), determina que só serão instituídos ou majorados tributos por lei, sendo que ela mesma inclui suas exceções, não pode, após emenda, permitir que haja tributação por instituto que não é lei, mas somente possui sua força.

Fundamental destacar que o direito de propriedade somente pode ser restringido em situações excepcionais (estado de defesa, por exemplo) ou por meio do devido processo legal. Em matéria de tributação, vale lembrar que o devido processo legal é, justamente, o democrático e dialético processo legislativo que, nos termos rousseauianos em que se fundamenta o trabalho, é a expressão do poder soberano.

Outros fundamentos podem ser suscitados, pois o sistema constitucional tributário deve ser analisado como um todo. Acredita-se, porém, que os dois supracitados bastam para a conclusão do trabalho.

Nesta toada, é mais coerente o posicionamento do professor Roque Antonio Carrazza (2013, p. 183), que leciona:

Todavia, obtemperamos que tal Emenda Constitucional (32/2001), na parte atinente às medidas provisórias, afronta o princípio da legalidade tributária e, por via de consequência, a autonomia e independência do Poder Legislativo, Viola, pois, a *cláusula pétrea* do artigo 60 § 4º, III, da CF, que estabelece que nenhuma emenda constitucional poderá sequer tender a abolir a Separação de Poderes.

Como se isso não bastasse, a mesma Emenda Constitucional 32/2011 – sempre no que concerne às medidas provisórias – atropela o direito fundamental dos contribuintes de só serem compelidos a pagar tributos que tenham sido adequadamente ‘consentidos’ por seus representantes imediatos: os legisladores. Invocável, portanto, na espécie, também a *cláusula pétrea* do art. 60, § 4º, IV, da CF, que veda o amesquinamento, por meio de emenda constitucional, dos direitos e garantias individuais, *lato sensu*. [...]

II – Posto isso, observamos, antes de mais nada, que a Constituição absolutamente não deu ‘carta branca’ ao Presidente da República para baixar medidas provisórias. Pelo contrário, sua competência é restritíssima, como revela um exame sistemático do art. 62, e seu parágrafo único, da CF (versão originária).

Por isso, só analisando a Carta Magna como um todo é que haveremos de dar resposta jurídica à questão há pouco formulada.

Encontram-se no rol dos que não acham cabível medida provisória em matéria tributária: Misabel de Abreu Machado Derzi, Ives Gandra da Silva Martins, Roque Carrazza, Paulo de Barros Carvalho e José Eduardo Soares de Melo, e pronunciando-se a favor tem-se Leon Fredja Szklarowsky, Walter Ferreira Jardim, Adilson Rodrigues Pires e Marco Aurélio Greco (AMARO, 2004, p. 171).

Percebe-se que o rol de nomes da doutrina descontentes com a situação é vasto, o que apenas encoraja este trabalho em denunciar tal prática.

Tendo como norte a Constituição Federal de 1988, a análise do instituto da reserva legal absoluta, e em tributação, e o poder constituinte leva a crer que, este instituindo aquela, não há como a restringir ou a modificar, salvo de forma ampliativa. Isso porque o fundamento utilizado pelo poder constituinte originário, ao aplicar o instituto na seara tributária, foi a legalidade estrita, com o objetivo de limitar a interferência estatal no patrimônio dos cidadãos, bem como tutelar seus direitos fundamentais.

Desse modo, uma emenda constitucional que tenda a inverter a reserva legal absoluta à exceção, já que medidas provisórias são editadas sem a menor relevância e urgência, requisitos, por sinal, essenciais a ela, é, desta forma, inconstitucional por afrontar limites materiais (como as cláusulas pétreas) e implícitos (separação de poderes e distorção do poder originário).

Sendo o Direito Tributário matéria de maior relevância para a sociedade, é fundamental nos utilizarmos de uma visão constitucional e sistemática para sua aplicação, caso contrário, se aceitarmos manobras políticas sem o menor respeito ao Direito, estamos fadados ao fracasso e a arbitrariedades que não se comunicam com a democracia, tampouco com o Estado Democrático de Direito.

## **5 CONCLUSÃO**

Embora limitado em razão da sua forma, o presente trabalho pôde concluir pelas seguintes proposições:

1. A função precípua da Legalidade hodiernamente pode ser explicada em Rousseau como a garantia de não desvirtuamento dos atos estatais, mantendo-os sob o foco do interesse comum. Apesar de o filósofo ser um adepto da democracia direta – a ser exercida sem intermediário por todos os cidadãos – o poder soberano a que ele se socorre possui semelhança, hoje, com o Legislativo, logo o único legítimo para exercer a tributação, porque o único que produz normas que visam o interesse público.

2. A tributação, ao deixar de ser um mero exercício da força, ou do poder, e passar a ser regida conforme o bem comum, oposto ao interesse particular, só pode ocorrer mediante o prisma da Legalidade, esta legítima representante do poder soberano, e corolário de um tratamento isonômico, porque não privilegia a nenhum cidadão no seu interesse particular, mas tão somente busca a produção de riqueza a todos.

3. São suportes desta missão da Legalidade os princípios do Direito Tributário o qual, por sua vez, nada mais é que a síntese da tributação – como fato social - e a Legalidade, porquanto seu objeto é, necessariamente, a relação que se forma da tensão entre ambos.

4. A reserva legal absoluta, em tributação, seguindo o raciocínio acima, é cláusula que impede a instituição ou majoração de tributos por meio de instrumento que não a lei. Diz-se também que esta é espécie do gênero Legalidade.

5. O poder constituinte é poder revolucionário e o legítimo para construir uma nova Constituição. Entretanto, um raciocínio que defende a incondicionabilidade do poder constituinte originário é equivocado porque admite absurdos, como o veto aos direitos do homem e o retorno de um regime fascista, por exemplo, casos que acarretam a ilegitimidade do poder. O poder constituinte derivado, por seu turno, constitui-se, grosso modo, na ferramenta de atualização da Constituição, limitando-se ao poder constituinte originário, contudo, assim como as cláusulas do pacto social se condicionam à sua natureza. Logo, se assemelharmos o pacto social com a promulgação de uma Constituição, o bem comum rousseaniano se confunde com o poder constituinte originário, por isso eles são irreduzíveis e inadmitem ato estatal que não lhe seja subserviente.

6. O legislador constituinte originário esculpiu todo o sistema tributário no nosso “pacto social”, de modo a homenagear os direitos fundamentais e o Estado de Direito. Entretanto, a emenda constitucional nº 32/2001, ao introduzir inconspicuamente o termo “medida provisória” no parágrafo 2º, do artigo 62 (CF/88), comprometeu de forma severa a integridade do sistema, invertendo totalmente a regra da Legalidade, posto que a maioria dos tributos passou a ser vulnerável ao Executivo. Por isso, e por inúmeros outros motivos, a emenda constitucional nº 32/2001 é flagrantemente inconstitucional, devendo a doutrina, e principalmente o órgão judicante, exercer um devido controle de constitucionalidade obstando a sua aplicação.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. Nova edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 22ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2ª ed. São Paulo: Editora, 2010.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 25ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

CARVALHO, José Maurício de. **A ética Culturalista de Miguel Reale**. Revista Estudos Filosóficos nº 11/2013. Disponível em: <<http://www.ufsj.edu.br/revistaestudosfilosoficos>> Acesso em: 15 de junho de 2014.

FACHIN Zulmar. **Curso de Direito Constitucional**. ed. Método, 2008.

FERREIRA FILHO, Monel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 25ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

LOPES, Mauricio Antonio Ribeiro. **Poder Constituinte Reformador: limites e possibilidade da revisão constitucional brasileira**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 16ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O Contrato Social**. NEVES, Paulo (Tradutor). Porto Alegre: Editora L&PM, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

SCHMITT, Carl. **Teoría de La Constitución**. Madrid: Alianza Editorial, 1996.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 18ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2000.

STRECK, Lênio Luiz. **Assembleia Constituinte é Golpe!** Disponível em: <<http://www.leniostreck.com.br/site/wp-content/uploads/2011/10/9.pdf>>. Acesso em: 20 de fev. de 2014.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 18ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2002.

XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.