

**Carlos Mário da Silva Velloso**  
**Roberto Rosas**  
**Antonio Carlos Rodrigues do Amaral**  
**(Coordenadores)**

APRESENTAÇÃO

# PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS FUNDAMENTAIS

Estudos em homenagem ao professor  
**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**



Legal e Regulatória

São Paulo

2005

Direitos Humanos (Ou Direitos Naturais?) em Tempos de Barbárie.....	667
<i>José Renato Nalini</i>	
Direitos e Garantias Fundamentais e a Incompatibilidade do Uso de Medidas Provisórias em Matéria Tributária .....	679
<i>Kiyoshi Harada</i>	
Medidas Provisórias – Ditadura ou Democracia? Crime de Responsabilidade e <i>Impeachment</i> .....	693
<i>Leon Frejda Szklarowsky</i>	
O Equívoco da Tese da Revelia no Processo Fiscal Federal: “Impugnação Perempta, Recurso Perempto” .....	703
<i>Luis Antonio Flora</i>	
Contribuição à Investigação das Origens do Princípio da Legalidade em Matéria Tributária .....	711
<i>Luís Eduardo Schoueri</i>	
Tutela Jurisdicional como Escopo do Estado de Direito e os Princípios do Devido Processo Legal, Contraditório e Ampla Defesa.....	719
<i>Mairan Maia</i>	
Brevíssimos Apontamentos sobre a Noção de Direitos Fundamentais na Constituição Brasileira de 1988 .....	741
<i>Manoel Gonçalves Ferreira Filho</i>	
Responsabilidade Tributária de Sócios, de Acionistas e de Dirigentes de Empresas e os Princípios Constitucionais da Competência Legislativa e da Hierarquia das Leis .....	747
<i>Marcello Uchôa da Veiga Junior</i>	
Princípios Constitucionais – Da Cidadania Tributária.....	753
<i>Marcelo Borghi Moreira da Silva</i>	
A Separação dos Poderes e a Segurança Jurídica das Decisões em Matéria Tributária.....	759
<i>Márcia Regina Machado Melaré</i>	
<i>Luiz Antonio Caldeira Miretti</i>	
As Garantias Fundamentais do Contribuinte em Matéria Tributária e as “Cláusulas Pétreas” .....	767
<i>Marilene Talarico Martins Rodrigues</i>	
O Direito Natural no Processo Civil .....	787
<i>Milton Paulo de Carvalho</i>	
Segurança Jurídica como Fator de Concorrência Tributária .....	799
<i>Misabel Abreu Machado Derzi</i>	

# CONTRIBUIÇÃO À INVESTIGAÇÃO DAS ORIGENS DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Luís Eduardo Schoueri<sup>1</sup>

## I – Considerações Iniciais

No presente artigo apresentar-se-á uma contribuição à investigação das origens do princípio da legalidade em matéria tributária, tema inserido no conjunto de estudos dos princípios tributários, notadamente caros a Ives Gandra da Silva Martins, consoante se infere da leitura das incontáveis linhas por ele dedicadas a tal temática.<sup>2</sup>

Parece importante estudar as origens do princípio da legalidade em matéria tributária, tal como hoje se apresenta, pela perspectiva da divisão entre o poder de tributar e o poder de regular, que, segundo Rui Barbosa Nogueira, devem ser analisados em paralelo, mas sem confusão, já que o poder de regular “é um poder legislativo de criar disciplina por meio de normas categorias”; ou “o poder de promover o bem público pela limitação e regulação da liberdade, do interesse e da propriedade”.

Ambos os poderes, ensina o catedrático emérito da Universidade de São Paulo, surgem em razão da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas e hão de estar em harmonia, sem por isso se confundir: “em razão da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas e bens de seu território, ele pode impor sobre as relações econômicas praticadas por essas pessoas e sobre esses bens tributação

<sup>1</sup> Professor titular da Cadeira de Legislação Tributária da Faculdade de Direito da USP; professor dos cursos de Pós-Graduação na Universidade Presbiteriana Mackenzie; professor do Departamento de Fundamentos Sociais da Escola de Administração de Empresas da Fundação Getúlio Vargas – EAESP/FGV; diretor da Câmara de Comércio Brasil-Alemanha em São Paulo; vice-presidente do IBDT/USP; vice-presidente da Associação Comercial de São Paulo; integrante do Conselho da Sociedade de Estudos Jurídicos Brasil-Alemanha; membro da Academia Paulista de Direito; e sócio de Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados.

<sup>2</sup> Cf., dentre outros, O Princípio da Legalidade no Direito Tributário Brasileiro in *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 6 – Princípio da Legalidade*, Ives Gandra da Silva Martins (Org.). São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 325-364; *Teoria da Imposição Tributária*, São Paulo, Saraiva, 1983, p. 31-36; e Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação in *Curso de Direito Tributário*, Ives Gandra da Silva Martins (Org.), São Paulo, Saraiva, 1982, p. 49-59.

(soberania fiscal), como também impor-lhes regulamentação (soberania regulatória). Daí o poder de tributar e o poder de regular”.<sup>3</sup> Ao poder de tributar e ao poder de regular também fazia referência Seligman, que os apontava, junto com o poder de punir, como as três formas pelas quais o poder soberano do Estado retira propriedade dos indivíduos.<sup>4</sup>

A mesma distinção entre ambos os poderes pode ser buscada já na origem do princípio da legalidade, em que se encontrarão o *pouvoir législatif* e o *pouvoir financier*.<sup>5</sup> É o que se passa a examinar.

## II – Origens do Direito de Concordar com a Tributação

O direito de concordar com a tributação (e de controlar gastos) é uma das mais antigas reminiscências do sentimento do direito e dever de participar, oriundo das corporações de ofícios.<sup>6</sup> Como lembra Alberto Xavier, suas origens se revelam, daí, bem mais remotas que o próprio Estado de Direito,<sup>7</sup> sendo reconhecido, mesmo “em certas formas políticas de organização da sociedade que não se inspiraram nos cânones do Estado de Direito”.<sup>8</sup>

Já nos anos 1280/1281, relata Bellstedt que se verificava um tributo acordado, na região em que hoje está a Alemanha. O referido tributo era denominado *Bede*, ou *Beede*, em cujas raízes se encontra o termo *bitten*, hoje empregado para o favor. Daí que o tributo era uma transferência patrimonial acordada, que foi pedida e aceita, caso-a-caso.<sup>9</sup> Na verdade, a referida concordância não tinha o caráter de autorização, já que o suserano tinha o direito de exigir sua cobrança. A concordância, feita pelo *Landstand*, limitava-se a uma espécie de aconselhamento acerca de quanto seria o montante necessário e como o imposto deveria ser cobrado das cidades de modo mais confortável e com menor oposição.<sup>10</sup>

<sup>3</sup> Cf. Rui Barbosa Nogueira. “Tributo I” (verbete). *Enciclopédia Saraiva do Direito*. R. Limongi França (coord.). vol. 75. São Paulo: Saraiva. 1977, p. 241.

<sup>4</sup> Cf. Edwin R. A. Seligman. *Essays in Taxation*. 10. ed., New York: The Macmillan Company. 1931 (reprints of Economic Classics. New York: Augustus M. Kelley. 1969), p. 401.

<sup>5</sup> Cf. Christoph Bellstedt. *Die Steuer als Instrument der Politik*. Berlin: Duncker & Humblot, 1966, p. 22.

<sup>6</sup> Cf. Christoph Bellstedt, *op. cit.* (nota), p. 21.

<sup>7</sup> Drewes nota que o conceito de “Estado de Direito” pressupõe: (i) separação de poderes; (ii) proteção aos direitos fundamentais; (iii) participação do povo na formação da vontade do Estado; (iv) proteção de direitos por via judicial; e (v) legalidade da administração. Cf. Franz Drewes. *Die steuerrechtliche Herkunft des Grundsatzes der gesetzmäßigen Verwaltung* Tese de Doutorado apresentada à Hohen Rechts – und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel. Kiel: edição do autor, 1958. p. 4.

<sup>8</sup> Cf. Alberto Xavier. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 5-6.

<sup>9</sup> Em três casos o *Bede* era cobrado sem novos pedidos: guerra, seqüestro do príncipe e dote de uma princesa. Cf. Christoph Bellstedt, *op. cit.* (nota), p. 23.

<sup>10</sup> Cf. Christoph Bellstedt, *op. cit.* (nota), p. 24.

Na mesma época, também, as cidades passaram a instituir impostos que, segundo Drewes, já poderiam ser qualificados como impostos, já que pela primeira vez não se cobravam para um determinado objetivo, servindo para o bem geral da cidade e de seus cidadãos, *i.e.*, para as necessidades da cidade. A cidade tinha, pois, o direito de instituir impostos sobre os cidadãos, o qual, entretanto, não podia ser exercido arbitrariamente, já que “nenhuma lei e nenhuma instituição de imposto era juridicamente válida sem a concordância da assembleia de cidadãos”.<sup>11</sup>

Apesar de algumas tentativas isoladas, até o século XV inexistiam tributos cobrados pelos reis diretamente dos cidadãos; estes contribuía para as cidades e as últimas é que entregavam recursos ao rei. Em 1495, o imperador Maximilian I apresentou à assembleia do reino (*Reichstag*) reunida em Worms sua intenção de instituir um tributo direto (o *gemeinen Pfennig*) de cada súdito do reino.<sup>12</sup>

Por volta de 1650, havia os tributos necessários (a respeito do qual os *Ständen* limitavam-se a aconselhar sobre a melhor forma de cobrança) e outros, os *Bewilligungssteuern*, que poderiam ser aceitos ou negados pelos *Ständen*. Estes se constituía em um montante fixo, voltado para um determinado fim.<sup>13</sup> Cabe notar que os *Stände* eram compostos de cavaleiros, prelados e outros cidadãos, os quais concordavam com a cobrança e se tornavam responsáveis por seu pagamento; a carga tributária, entretanto, era repassada aos burgueses. Daí a razão de Bellstedt afirmar não ser exato falar em representação do contribuinte no momento da concordância com a tributação.<sup>14</sup>

Foi a Revolução Francesa que trouxe o ideal impositivo do direito natural para o Velho Continente, tendo o art. XIII da Declaração de Direitos trazido as idéias de contraprestação, de igualdade e de capacidade contributiva, pela fórmula: “Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração, é indispensável uma contribuição comum; ela deve ser igualmente repartida entre todos os cidadãos em razão de sua capacidade”.<sup>15</sup>

<sup>11</sup> No original: *ohne die Zustimmung der Bürgerversammlung war kein Gesetz und keine Steuerforderung rechtswirksam*. Cf. Franz Drewes, *op. cit.* (nota), p. 12.

<sup>12</sup> Cf. Franz Drewes, *op. cit.* (nota), p. 24.

<sup>13</sup> Pomini, referindo-se à Itália, dizia que os tributos eram cobrados a partir da fórmula da *giusta causa*. (Cf. Renzo Pomini. *La “Causa Impositionis” nello Svolgimento Storico della Dottrina Finanziaria*. Milano: Giuffrè. 1951, p. 8).

<sup>14</sup> Cf. Christoph Bellstedt, *op. cit.* (nota), p. 26.

<sup>15</sup> No original: *Pour l'entretien de la force publique et pour les dépenses de l'administration une contribution commune est indispensable; elle doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leur facultés*.

A Constituição francesa de 3 de setembro de 1791, já tratava da competência da *Assemblée Nationale Législative*, diferenciando o *pouvoir législatif* do *pouvoir financier*. Bellstedt encontra a origem desta diferenciação em Montesquieu, que diferenciava o poder legislativo do federativo. Segundo o autor, na época, o conceito de lei incluía apenas as normas que tratavam da relação entre cidadãos ou entre Estado e súdito. O Estado era visto como relação jurídica de subordinação entre o Senhor da terra e o povo (*Ständen*), com o que a organização, administração e manutenção do Senhor e da burocracia era vista como assunto pessoal do Senhor da terra (ou dos *Stände*), não como assunto que fosse objeto de uma lei que fixasse direitos e obrigações. Os impostos eram vistos como contribuição contratual livre dos súditos, já que o Senhor da terra não tinha direito de se imiscuir na propriedade de seus súditos. Neste sentido, cita estudo de Johann-Jakob Moser, de 1772, que ensinava serem diferentes as leis gerais e as autorizações para instituição impositiva: as leis gerais são editadas unilateralmente pelo Senhor da terra (*Landesherr*), regulando o comportamento dos indivíduos. Já os impostos alcançam o patrimônio do cidadão e somente podem ser exigidos “bilateralmente, com a concordância dos atingidos e com sua aceitação livre e contratual”.<sup>16</sup>

Conforme explica Pomini, os juristas medievais consideravam a propriedade como um *diritto delle genti*, concessão de importância fundamental para a consideração das relações entre propriedade e autoridade soberana, já que se afirmava que o príncipe não podia dispor do *diritto delle genti*, senão dentro de certos limites.<sup>17</sup>

A referida separação entre poder legislativo e poder financeiro provocou consequências até o início do século passado, na Prússia, onde foi introduzido, em 30 de maio de 1849, o *Dreiklassenwahlrecht*, espécie de voto censitário que permaneceu em vigor até 9 de novembro de 1918. Baseava-se na idéia de que o peso votante dos eleitores não se deveria medir por cabeça, mas pelo montante de impostos diretos pagos.<sup>18</sup>

A idéia é de que, no que se refere à competência impositiva, definida por maioria simples e existindo impostos diretos, não seria aceitável que a maioria, com meios relativamente menores, decida o que a minoria, relativamente mais favorecida, terá de pagar.<sup>19</sup>

Bellstedt, ao relatar tal raciocínio, já alerta que esta visão é claramente antidemocrática. O autor considera o *Dreiklassenwahlrecht*, do ponto de vista de

<sup>16</sup> No original: *nur zweiseitig, mit Zustimmung der Betroffenen und als deren freie, vertrag-sartige Verwilligung, angeordnet werden*. Cf. Christoph Bellstedt, *op. cit.* (nota), p. 56-58.

<sup>17</sup> Cf. Renzo Pomini, *op. cit.* (nota), p. 7.

<sup>18</sup> Cf. Christoph Bellstedt, *op. cit.* (nota), p. 68-70.

<sup>19</sup> Cf. Christoph Bellstedt, *op. cit.* (nota), p. 68-70.

ética política, como perversão. Lembra que os menos favorecidos também pagam impostos indiretos. Ademais, o direito de voto se relaciona à qualidade humana, não ao patrimônio, renda ou outro índice.<sup>20</sup>

Na Inglaterra, a participação dos súditos em matéria tributária vem de tempos imemoriais. O termo *aid* vem de *auxilium*: eram, no sentido literal, ajudas dos vassallos aos Senhores necessitados. O Senhor em necessidades podia pedir apoio a seus vassallos e estes não podiam recusar o auxílio, se razoável e adequado. Além do auxílio, havia três impostos necessários, como o para tornar cavaleiro o primogênito do senhor; o dote da filha mais velha e o dinheiro do seqüestro. A idéia era de que “o rei deve viver de meios próprios”,<sup>21</sup> sendo o imposto exigido para uma circunstância extraordinária, e daí a necessidade de concordância do contribuinte.<sup>22</sup>

O primeiro imposto sobre patrimônio mobiliário foi o *saladin tithe*, cobrado por Henrique II, em 1188, para enfrentar as despesas da cruzada contra Saladino. Este tributo foi aprovado pelo Conselho Nacional do rei, mas o procedimento de cobrança foi aprovado pelo *jury of neighbours*. O mesmo procedimento foi adotado em 1198, na cobrança do *carucage*. Vê-se, daí, uma ligação entre *taxation* e *representation*, que nunca mais se abandonou. Quando João II tentou abandonar a prática, sofreu resistência, que culminou com a *Magna Charta* de 1215.<sup>23</sup>

Daí a afirmação de que a *Magna Charta* não constituiu direito novo, mas apenas confirmou direito existente.<sup>24</sup> Tampouco é verdade que a *Magna Charta* tivesse o princípio de que apenas o parlamento poderia concordar com a cobrança de impostos, já que ela tratava apenas de *scuta* e *auxilia*. A cláusula tributária não aparece na segunda versão da *Charta*, de 1216, somente reaparecendo no texto assinado por Eduardo I em 1296.<sup>25</sup>

<sup>20</sup> Cf. Christoph Bellstedt, *op. cit.* (nota), p. 68-70.

<sup>21</sup> *The King should live of his own.*

<sup>22</sup> Cf. Christoph Bellstedt, *op. cit.* (nota), p. 73.

<sup>23</sup> *Idem, op. cit.*, p. 74.

<sup>24</sup> Cf. Victor Uckmar. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário* (tradução de Marco Aurélio Greco). São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC, 1976, p. 9; Alberto Xavier, *op. cit.* (nota), p. 7.

<sup>25</sup> É esta a afirmação de Bellstedt, no original: *In der zweiten Ausgabe der Charta von 1216 fehlt die Steuerklausel der ersten Ausgabe ganz. Erst im Jahre 1296 musste Edward I erneut das Versprechen ablegen, kein 'aids' ausser den drei herkömmlichen notwendigen Abgaben ohne den Konsens der Stände zu erheben.* Cf. Christoph Bellstedt, *op. cit.* (nota), p. 75-76. Não obstante, tal afirmação contraria o que diz Victor Uckmar: *Até o Reinado de Henrique VI a Magna Charta foi alterada 37 vezes, mas foi sempre repetida a cláusula que exigia a prévia autorização para a imposição de aids e do scutage; tal princípio foi também reafirmado no "statement" de tallagio non concedendo, expedido em 1296 por Eduardo I.* Cf. Victor Uckmar, *op. cit.* (nota), p. 14-15.

Lembra-se que a representação das cidades e aldeias somente surgiu em 1265, no reinado de Eduardo I. Esta assembléia se reunia com o nome de *Parliamentum* e com a autorização deste, o rei poderia fazer *statuta*, cobrando impostos. Os parlamentares, que então ainda se reuniam numa só câmara, eram membros do clero, os barões e os *commons*. O termo *commons* vem da expressão francesa *la comune* (já que o francês era a linguagem jurídica) e o *comoner* representava comunidades e regiões, não pessoas.<sup>26</sup>

Ainda sobre a Inglaterra, menciona-se que somente no século XIV é que os *Lords* se separaram fisicamente dos *commons*, dando-se a aprovação das leis pelas duas casas. No século XV, criou-se o costume de que somente os *commons* debatiam e fixavam um imposto, podendo os *Lords* apenas aprová-lo ou rejeitá-lo em sua inteireza. Hoje, é assente que a Câmara Alta não pode propor uma lei tributária nem modificar aquela elaborada pela Câmara Baixa.<sup>27</sup> Mais uma vez fica claro o tratamento diverso dado ao *pouvoir financier*.

Na Espanha, relata-se a ocorrência de um pedido de subsídio extraordinário por Alfonso VI, em 1091; entretanto, tal prática não se repetiu com frequência, somente havendo indícios seguros de *petitio* durante os reinados de Sancho III, de Castilla e Fernando II, de León. Até fins do século XII, os representantes das cidades não participavam das Cúrias régias plenas; quando as prestações passaram a ser solicitadas pelos reis diretamente a seus súditos, passaram estes a ter seus representantes nos conselhos reais primitivos, agora *Comunes*, *Cortes* ou *Estados Generales*.<sup>28</sup>

Assim, desde o nascimento das *Cortes*, a representação da sociedade estamental participou diretamente na aprovação dos impostos. Entretanto, a convocação das *Cortes* continuou irregular até o século XIV. Ainda assim, no início, o papel das *Cortes*, ou *Comunes*, ou *Estados Generales* era apenas de consentir, ou não, com o imposto, sem discutir a aplicação dos recursos. Tal papel foi se ampliando por quase quatro séculos, desaparecendo no século XVII, com o absolutismo, somente reaparecendo após a repercussão das idéias da Revolução Francesa e ali se consolidando dentro do Estado Constitucional de Direito.<sup>29</sup>

### III – Legalidade em Matéria Tributária nas Constituições Vigentes

Em exaustiva pesquisa, Victor Uckmar revela que a grande maioria das Constituições vigentes afirmam explicitamente que os impostos devem ser apro-

<sup>26</sup> Cf. Christoph Bellstedt, *op. cit.* (nota), p. 75-76.

<sup>27</sup> *Idem*, *op. cit.*, p. 78-80.

<sup>28</sup> Cf. José Luis Perez de Ayala e Eusebio Gonzalez. *Curso de Derecho Tributario*. Tomo I. 5, ed. Madrid: Editorial de Derecho Financiero: Editoriales de Derecho Reunidas. 1989, p. 35-38.

<sup>29</sup> Cf. José Luis Perez de Ayala e Eusebio Gonzalez, *op. cit.* (nota), p. 35-38.

vados pelos órgãos legislativos competentes.<sup>30</sup> Conforme ressalta Bartholini, tem este mandamento a origem na idéia de autotributação: o povo, por meio de seus representantes, determina qual a sua quota de sacrifício.<sup>31</sup>

No texto constitucional brasileiro, confirma-se a vinculação à origem do princípio da legalidade, já que, enquanto a competência legislativa (*pouvoir législatif*), em geral, se regula pelos arts. 21 e seguintes, houve por bem o Constituinte regular o *pouvoir financier*, confirmando-o a partir do art. 145, para explicitar, no art. 150, inc. I, o princípio da legalidade.

Rui Barbosa Nogueira observou este tema quando, tratando do “poder de regular” e do “poder de tributar”, afirmou que “ambos esses poderes, em nosso regime político, fundam-se em disposições constitucionais de outorga de competência tributária ou de atribuição de funções aos agentes de governo – federal, estadual ou municipal – umas expressas, outras decorrentes do sistema”.<sup>32</sup>

A exigência de tributos, parece correto afirmar, é matéria do *pouvoir financier*. Conquanto exista apenas um poder soberano, houve por bem o constituinte dar ao poder financeiro tratamento distinto do poder legislativo. Claro que o primeiro, conquanto precursor do que veio a ser o último, está compreendido neste; no texto constitucional; entretanto, aplica-se ao *pouvoir financier* a regra de lei especial. Nesse passo, cabe considerar, abstraído o tema federativo, se existe diferença entre a legalidade, pregada no art. 5º, inciso II, do texto constitucional, e fundada a partir do art. 21, e a legalidade tributária, de que trata o art. 150, inciso I, do texto constitucional.

O art. 5º, inciso II, do texto constitucional, assegura que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão *em virtude de lei*”. Impõe o constituinte, assim, o império da lei, enquanto única fonte de imposição aos cidadãos. É a manifestação concreta, no campo dos direitos e garantias individuais, da instituição, no território brasileiro, de um Estado de Direito.

A expressão “em virtude de lei” não é ocasional. Na vigência da Emenda Constitucional nº 1/69, idêntica expressão constante do § 2º do art. 153 motivou o seguinte comentário de Alberto Xavier: “‘Em virtude de lei’ é, na verdade, expres-

<sup>30</sup> Cf. Victor Uckmar, *op. cit.* (nota), p. 24-25.

<sup>31</sup> *Il contenuto originario del principio di legalità dei tributi ha l'ufficio di assicurare che siano i cittadini – attraverso la loro rappresentanza politica – a determinare quali sacrifici contributivi e in quale misura devono essere sopportati a favore dello Stato.* (o conteúdo original do princípio da legalidade dos tributos tem a função de assegurar que sejam os cidadãos – por meio de sua representação política – que determinam quais sacrifícios contributivos e em que medida devem ser suportados em favor do Estado. Cf. Salvatore Bartholini. *Il Principio di Legalità dei Tributi in Materia di Imposte*. Padova: Cedam. 1957. p. 176-177).

<sup>32</sup> Cf. Rui Barbosa Nogueira, *op. cit.* (nota), p. 241.

são suficientemente compreensiva para abranger não só os casos em que a lei formal regula, por si própria, completamente, todos os casos em que as pessoas são 'obrigadas a fazer ou deixar de fazer alguma coisa', mas também as hipóteses em que a lei autoriza o Poder Executivo a – por via de regulamento – introduzir essas limitações, desde que nos limites impostos pela idéia de 'execução'. Nestes casos – embora geradas por fontes secundárias – as obrigações têm o seu fundamento mediato na lei, podendo dizer-se que foram criadas 'em virtude' desta".<sup>33</sup>

O princípio da legalidade é expresso, na matéria tributária, no art. 150, inc. I, do texto constitucional, que veda à União, Estados, Distrito Federal e Municípios "exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça". Esta limitação constitucional ao poder de tributar tem sido objeto de estudo dos tributaristas, motivando Sacha Calmon Navarro Coêlho a festejar a existência de uma escola, dada a qualidade e quantidade de estudos, já que "os juristas do Brasil, como em nenhum outro lugar, escreveram páginas fulgurantes sobre o princípio da legalidade da tributação, aprofundando-o e dele extraíndo todas as conseqüências possíveis".<sup>34</sup>

#### IV – Considerações Finais

Consoante se depreende dessa breve exposição, poder de tributar e poder de regular não se confundem, conquanto sejam estudados em paralelo. Em uma análise histórica, pode-se encontrar a diferenciação entre o *pouvoir législatif* e o *pouvoir financier* desde a origem do princípio da legalidade.

Em matéria tributária a legalidade é anterior mesmo ao Estado de Direito, podendo ser apontada como reminiscência do direito e dever de participar, oriundo das corporações de ofício. Até em regimes ditatoriais, a matéria tributária foi excepcionada, preservando-se o princípio de que a cobrança de um tributo é condicionada à concordância prévia dos contribuintes, diretamente ou por meio de seus representantes.

Em um período no qual se discute a extensão do poder de tributar, a investigação das origens históricas da legalidade pode contribuir para uma melhor compreensão do fenômeno tributário, nomeadamente no que diz respeito à conciliação do alto custo da carga tributária com os anseios da sociedade.

<sup>33</sup> Cf. Alberto Xavier, *op. cit.* (nota), p. 31.

<sup>34</sup> Cf. Sacha Calmon Navarro Coêlho. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. Rio de Janeiro: Forense. 1993, p. 296.