



REFLEXÕES SOBRE A INSTITUIÇÃO E MAJORAÇÃO DOS TRIBUTOS NO BRASIL POR ATO DO PODER EXECUTIVO À LUZ DA CRISE DA LEI

André Santos de Rosa¹
Rafael Frattari Bonito²

Resumo: Este artigo traça reflexões quanto à instituição e majoração dos tributos no Brasil por ato do poder executivo, à luz da crise da lei. A crise da lei foi analisada por Jaques Chevallier e a sua obra é tomada como marco teórico. Foi realizada uma pesquisa bibliográfica para responder ao seguinte questionamento: a incursão do poder Executivo na instituição e majoração dos tributos pode ser entendida como consequência da crise da legalidade no estado pós-moderno?

Palavras-chave: Crise da lei; majoração; tributos; Poder Executivo

CONSIDERATIONS ABOUT THE ESTABLISHMENT AND INCREASING OF TAXES IN BRAZIL BY THE ACT OF EXECUTIVE BRANCH IN THE LIGHT OF THE CRISIS OF LAW

Abstract: This article traces reflections on the institution and increase of the taxes in Brazil by act of the Executive Branch, in light of the crisis of the law. The crisis of the law was analyzed by Jaques Chevallier and his work is taken as a theoretical framework. A bibliographical research was carried out to answer the following question: could the incursion of the Executive Branch in the institution and increase in taxes can be understood as a consequence of the crisis of legality in the postmodern state?

Keywords: Crisis of the law; increase; tax; Executive Branch

1 INTRODUÇÃO

¹ Mestrando pela Universidade Fumec, na área de concentração Instituições Sociais, Direito e Democracia. Atua como advogado com foco no Direito Tributário e Empresarial. Possui graduação em Administração de Empresas pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (2000) e graduação em Direito pela Faculdade Pitágoras - Matriz (2010). Pós graduado em Ciências Penais, Processo Civil, Direito Empresarial e Tributário. Atualmente é sócio administrador do escritório André Rosa Advogados Associados. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Tributário. Endereço: Rua Doutor Sette Câmara, 255, bairro Luxemburgo, em Belo Horizonte/MG, CEP. 30.380-360. E-mail: andre@andrerosa.adv.br.

² Doutor e mestre pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, na área de concentração do Direito Tributário. Foi professor adjunto da Universidade Federal de Ouro Preto. Atualmente, é professor dos cursos de graduação e de mestrado em Direito na Universidade FUMEC/MG. Atua na área de Direito, com ênfase em Direito Tributário, principalmente com os seguintes temas: tributação e sociedade (filosofia do direito tributário), análise da jurisprudência tributária do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, formação de precedentes e processualidade tributária. Tem ainda experiência como coordenador de curso na Universidade Federal de Ouro Preto, e interesse em debates que envolvam o ensino jurídico e a metodologia da pesquisa jurídica. Endereço: Avenida Raja Gabáglia, 1580, bairro Gutierrez, em Belo Horizonte/MG, CEP. 30.441-194. E-mail: frattari@vlf.adv.br



O império da lei advém da necessidade, em um primeiro momento, de limitar o poder do Estado que, até então, decorria do príncipe absolutista (HORTA, 1994, p.150-151). Tal fato pode ser observado já na Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 (FRANÇA, 1789)³.

Entretanto, principalmente após as guerras mundiais que assolaram a humanidade, em que a positivação do direito foi severamente criticada e serviu como base para legitimar um “estado de direito” e para balizar práticas que violavam frontalmente os direitos mais básicos dos seres humanos, o papel da lei no Estado pós-moderno é revisado (BARROSO; BARCELLOS, 2003, p.107). Tal fato decorre da constatação de que a lei não seria mais capaz de, única e exclusivamente, dar respostas efetivas para os anseios sociais.

O tema “crise da lei” gera efeitos importantes para o Direito Tributário, especialmente no que concerne à possibilidade de instituição e majoração de tributos por atos alheios ao Poder Legislativo, especialmente do Poder Executivo.

Para tanto é preciso problematizar que no contexto jurídico tributário brasileiro, a relativização da legalidade estrita, pode ser observada, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e pela alteração do texto constitucional pelo Constituinte derivado, por meio da aprovação da Emenda Constitucional 32, de 11.09.2001, que alterou o artigo 62 da Constituição Federal e passou a permitir expressamente a majoração e instituição de tributos por intermédio de Medida Provisória (CARRAZA, 2017, p. 283), positivando o entendimento firmado pelo STF.

O objetivo geral deste trabalho é traçar reflexões quanto à instituição e a majoração dos tributos no Brasil por ato do Poder Executivo, à luz da crise da lei.

³ Art. 5º. A lei não proíbe senão as ações nocivas à sociedade. Tudo que não é vedado pela lei não pode ser obstado e ninguém pode ser constringido a fazer o que ela não ordene.

Art. 6º. A lei é a expressão da vontade geral. Todos os cidadãos têm o direito de concorrer, pessoalmente ou através de mandatários, para a sua formação. Ela deve ser a mesma para todos, seja para proteger, seja para punir. Todos os cidadãos são iguais a seus olhos e igualmente admissíveis a todas as dignidades, lugares e empregos públicos, segundo a sua capacidade e sem outra distinção que não seja a das suas virtudes e dos seus talentos.

Art. 7º. Ninguém pode ser acusado, preso ou detido senão nos casos determinados pela lei e de acordo com as formas por esta prescritas. Os que solicitam, expedem, executam ou mandam executar ordens arbitrárias devem ser punidos; mas qualquer cidadão convocado ou detido em virtude da lei deve obedecer imediatamente, caso contrário torna-se culpado de resistência.



A crise da lei e a transição da modernidade para a pós-modernidade foi analisada de forma pormenorizada por Jaques Chevallier, autor de “O Estado pós-moderno” (2009), razão pela qual tais ensinamentos foram tomados como marco teórico para desenvolvimento deste estudo, que buscou se viabilizar por uma pesquisa bibliográfica com tais temas, de modo a responder ao seguinte questionamento: a incursão do Poder Executivo na instituição e majoração dos tributos no Brasil pode ser entendida como consequência da crise da legalidade no estado pós-moderno?

Além desta introdução, este artigo apresenta no referencial teórico breves considerações sobre o positivismo jurídico e o surgimento do estado moderno; a crise do estado moderno e a transição para a pós-modernidade, a legalidade para o direito tributário com a incursão do Poder Executivo na instituição de tributos por meio das Medidas Provisórias e a instituição e majoração dos tributos por ato do Poder Executivo.

2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O POSITIVISMO JURÍDICO E O SURGIMENTO DO ESTADO MODERNO

O positivismo jurídico surge com a pretensão de se estudar o direito de maneira isolada e distinta do direito natural, o *ius positivum* ou *ius positum*. Segundo Norberto Bobbio (1995, p. 239), o termo *iustitia* positiva se encontra na obra “Didascalicon” de Hugo de Saint-Victor, escrita provavelmente em 1127. Explicando o significado do direito positivo, o autor afirma que:

Toda a tradição do pensamento jurídico ocidental é dominada pela distinção ente “direito positivo” e “direito natural”, distinção que, quanto ao conteúdo conceitual, já se encontra no pensamento grego e latino; o uso da expressão “direito positivo” é, entretanto, relativamente recente, de vez que se encontram apenas nos textos latinos medievais (BOBBIO, 1995, p.15).

Neste aspecto, o positivismo jurídico emerge, de acordo com o Norberto Bobbio, no momento em que o “direito positivo” e o “direito natural” são dissociados, passando o direito positivo a ser unicamente considerado como direito. Nesse sentido, o autor afirma que “[...] o direito positivo é direito, o direito natural não é direito”. Ou ainda, “o positivismo jurídico é aquela doutrina segundo a qual não existe outro direito senão o positivo”. (BOBBIO, 1995, p.26).

A transformação da sociedade medieval, pluralista e disposta em agrupamentos sociais que dispunham de um ordenamento jurídico individual, para um estado moderno, onde



a concentração da criação do direito é restrita ao Estado, é definitivamente um marco temporal de relevância para o positivismo jurídico. Sobre esta transição, explica Bobbio:

Se definimos, então, o ordenamento jurídico como o conjunto de regras acolhidas (ou que têm a possibilidade de serem acolhidas) por um juiz, e mantemos presente este esquema conceitual, compreendemos por que em certa época se falava em direito natural e direito positivo, enquanto agora se fala apenas de direito positivo. Antes da formação do Estado moderno, de fato, o juiz ao resolver as controvérsias não estava vinculado a escolher exclusivamente normas emanadas do órgão legislativo do Estado, mas tinha uma certa liberdade de escolha na determinação da norma a explicar; podia deduzi-la das regras do costume, ou ainda daquelas elaboradas pelos juristas ou, ainda, podia resolver o caso baseando-se em critérios equitativos, extraindo a regra do próprio caso em questão segundo princípios da razão natural. Todas estas regras estavam no mesmo nível, de todas podia o juiz obter normas a aplicar e, portanto, todas, na mesma proporção, constituíam “fontes do /direito”. O que permitia aos juristas falarem de duas espécies de direito, natural e positivo, e o juiz podia obter a norma a aplicar tanto de regras preexistentes na sociedade (direito positivo) quanto de princípios equitativos e de razão (direito natural) (BOBBIO, 1995, p. 28).

Neste contexto, o monopólio do poder pelo estado moderno correspondeu à concentração do poder normativo. Jacques Chevallier aponta as características da modernidade:

Como já demonstrou MAX WEBER, essa modernidade se caracteriza pela conjunção de uma série de elementos – técnico (o desenvolvimento científico e técnico), econômico (a concentração dos meios de produção), político (o surgimento do estado) - que traduzem um processo de “racionalização” de organização das sociedades, sob todos os aspectos. Apoiada nesta nova visão do mundo, da sociedade, do homem, essas transformações se escoaram numa série de valores, construídos em torno de dois polos essenciais (CHEVALLIER, 2009, p.14).

E continua o autor:

De um lado, o culto da Razão, que substitui a obediência aos deuses e a submissão às leis da Natureza. O princípio da “transcendência”, que erigia uma instância exterior e superior ao corpo social como depositário de todo o saber e de todo poder, dá lugar a um princípio da “imanência”, que torna os homens donos de seus próprios destinos: guiados somente pela sua própria razão, supõe-se que eles disponham de capacidade necessária para alcançar uma vida melhor [...]

Por outro lado, o primado atribuído ao Indivíduo, colocado no centro da organização social e política (L. DOMONT, 1983). Enquanto as sociedades tradicionais, de tipo “holístico”, apercebem-se como entidades coletivas, a relação social é constituída na sociedade moderna a partir dos indivíduos: é a afirmação da irredutível singularidade de cada ser humano, desvinculado das relações tradicionais de fidelidade comunitária e dotado de uma margem de autonomia, de uma capacidade de livre determinação que lhe permite levar sua existência como ele bem entende que o faz mestre do seu destino; mas é também a ideia de uma fonte de todo o poder, o fundamento de toda a autoridade reside no consentimento dos indivíduos. O indivíduo torna-se assim a referência suprema, tanto na esfera particular quanto na esfera pública, através da figura do cidadão. Essa nova concepção do mundo será um possante motor de mudanças, levando à reconstrução da sociedade e do político sob os auspícios de novos princípios (CHEVALLIER, 2009, p.14).

Com este cenário, o modelo do estado (moderno), fundado na razão e no indivíduo, pressupõe a atribuição da força normativa ao Estado que é a própria encarnação da razão,



“sendo entendido, dentro das “fronteiras” delimitantes do campo de sua “soberania”, a única fonte do direito e a única habilitada a fazer uso dos meios de coerção;[...]”(CHEVALLIER, 2009, p.15).

Neste passo, Jacques Chevallier acentua que:

A ordem jurídica simboliza desse modo a ordem social: por meio dela se perfila a imagem de uma sociedade organizada, pacificada e unificada, em termos conformes às exigências da Razão, transcrevendo e exteriorizando de um modo imparcial e objetivo as normas que comandam o funcionamento social, o direito permite aos membros da sociedade saber se eles fazem parte de um conjunto inteligível, coerente e racional, no qual cada um tem seu lugar, dispõe de um estatuto (CHEVALLIER, 2009, p. 118).

As digressões trazidas até o presente momento demonstram a correlação entre a positivação do direito e o surgimento do Estado moderno, pautado na razão e no indivíduo. É o que destaca Jacques Chevallier:

A sociedade moderna repousa, então, sobre a confiança absoluta depositada no direito, que conduz ao *fetichismo da regra*: a norma jurídica tende a ser tomada pela própria realidade, capaz de fazer acontecer aquilo que ela enuncia; e a passagem para a forma jurídica constituiu-se na garantia suprema (CHEVALLIER, 2009, p. 120).

Entretanto, a crise da racionalidade jurídica e a descrença na capacidade da norma em servir como meio de promoção de políticas públicas (de Estado), em detrimento do individualismo exacerbado na era moderna, acaba por fazer surgir o Estado Providência e “um direito novo” (CHEVALLIER, 2009, p.120).

2.1 A CRISE DO ESTADO MODERNO E A TRANSIÇÃO PARA A PÓS-MODERNIDADE

Com o surgimento do Estado-Providência, o direito até então pautado na razão e normatividade jurídica é concebido, segundo Jaques Chevallier, como:

[...] um instrumento de ação nas mãos do Estado, colocado a serviço da realização de políticas públicas (C. A. MORAND, 1999) e visando não mais enquadrar os comportamentos, mas a atingir certos objetivos e a produzir determinados efeitos econômicos e sociais, enquanto o direito moderno “de tipo formal” garantia a autonomia dos atores sociais, esse direito novo, “de tipo material” e “de tipo reflexivo”(G. TEUBNER), manifestará “concepções regulatórias”, buscando agir sobre os equilíbrios sociais (CHEVALLIER, 2009, p. 120).

A nova concepção de Estado, atrelado à perda da racionalidade jurídica em que a norma jurídica era a fonte soberana de regulação das relações sociais, verifica-se que a lei perde a sua hegemonia na estabilidade social. Nesse sentido, Jaques Chevallier assevera que:

A disciplina jurídica sofreu imensos abalos em razão da proliferação anárquica das regras, o que tornou mais indeterminados os contornos da ordem jurídica, comprometeu a sua coesão e perturbou a sua estrutura: a existência de hierarquias



entrelaçadas, de “objetos jurídicos não identificados”, de competências concorrentes testemunham uma nova desordem.

E ainda, segundo esse autor:

Enquanto a hierarquia clássica das normas foi colocada em dúvida em virtude do fato do declínio da lei, de explosão de regulamentos, transformados na era do Estado-Providência na fonte essencial do de obrigações e coerções para os administrados, tal como pela ampliação do poderio do poder jurisdicional, notadamente constitucional, algumas novas normas, de origem exterior, vieram se integrar à ordem jurídica estatal, em condições que permanecem complexas; a produção do direito, a partir de então, parece menos rígida por uma lógica dedutiva, atuante por via de crescente concretização.do que resultar de iniciativas desordenadas adotadas por múltiplos atores e cuja harmonização é problemática (CHEVALLIER, 2009, p. 122).

Este cenário de proliferação das regras afeta o seio da racionalidade jurídica pautada na prevalência da lei, eis que a sua generalidade e estabilidade, tão caras ao Estado moderno, vão sendo reduzidas à especificidade normativa e às limitações dos seus efeitos ao tempo da produção legislativa, tendendo-se à obsolescência (CHEVALLIER, 2009, p.122).

Percebe-se, neste compasso, que o surgimento do Estado-Providência, atuando diretamente na regulação das relações sociais por meio da edição de normas jurídicas voltadas para este fim, demonstra a perda da racionalidade jurídica tão cara para a era moderna. Para Jaques Chevalier (2009, p. 122), “[...] a racionalidade do direito não é mais presumida: a partir de agora, a norma passa pelo crivo da eficiência, que se torna condição e a garantia de sua legitimidade”.

Outro ponto que merece destaque é a perda de credibilidade da lei como “expressão da vontade geral” no estado pós-moderno, destacada da seguinte forma por Jacques Chevallier:

[...] a concepção segundo a qual os eleitos nada mais fazem do que falar em nome da Nação cede lugar a uma percepção mais realista e a uma avaliação muito mais crítica das virtudes da democracia representativa; quanto ao princípio da maioria, ele é considerado mais como um instrumento de que permite ao maior número fazer prevalecer suas concepções do que como garantia de legitimidade da lei (CHEVALLIER, 2009, p.123).

E arremata o autor:

O direito perde ao mesmo tempo o benefício do postulado da de Justiça e Progresso sobre o qual ele se apoiava; ele aparece como o produto de uma relação contingente de forças políticas e sociais, o que o tornará imoral e injusto (F.A.HAYEK); e o ideal de justiça que se atribui se torna um simples meio de legitimação (CHEVALLIER, 2009, p. 123).

Também merece destaque sobre a transição do estado moderno para a pós-modernidade são “as doutrinas objetivistas, que se desenvolverão na primeira metade do



século XX” (CHEVALLIER, 2009, p.123). De acordo com estas doutrinas, o indivíduo que até então era o destinatário da produção normativa, abre espaço para a prevalência do “grupo social”, com desenvolvimento dos “direitos sociais” que demandam a atuação do Estado para garantia destes direitos, contrariando o postulado anterior (foco no indivíduo) em que o direito servia para limitar o poder do Estado. Nota-se, portanto, uma mudança de paradigma na medida em que o Estado passa a ser preponderante e indissociável para a persecução e garantia dos direitos sociais.

A forte intervenção do Estado advinda da sua atuação mais direta na sociedade (Estado-Providência) acaba por gerar uma explosão de normas jurídicas com o fim de promover uma maior regulamentação das relações sociais. Por consequência, enquanto na sociedade moderna o direito que era visto como um limite para a atuação estatal frente aos direitos individuais, no Estado-Providência, a efetivação dos direitos individuais “dependia” da atuação do Estado.

Deste modo, quando o Estado-Providência entre em crise, o direito que dava lastro à intervenção mais profunda do Estado nas relações sociais e de mercado passa então a ser encarado como um entrave e obstáculo ao crescimento (CHEVALLIER, 2009, p.126). Sobre este momento histórico do direito, Jaques Chevallier leciona:

Ora, a crise do Estado-Providência, longe de configurar uma rejeição, propiciou muito ao contrario um movimento de retorno ao direito, de que testemunha eloquentemente o sucesso do tema do Estado de Direito que envolve uma nova explosão jurídica.[...]

Nessa sociedade de direito, o movimento de expansão do direito (juridicização) é acompanhado por uma transformação do conteúdo do direito (hipersubjetivação) (CHEVALLIER, 2009, p.126).

A juridicização vai ser caracterizada pelo aumento considerável das demandas judiciais, onde a figura do juiz aparece com forte proeminência para interpretação do direito posto, principalmente nos Estados com fundamento na *Common Law*. Já nos países de tradição no direito romano, a juridicização no direito pós-moderno decorrerá da proliferação de normas jurídicas que, de acordo com Jaques Chevallier, são fruto da “ampliação da pressão jurídica” (CHEVALLIER, 2009, p.127).

Já a hipersubjetivação observada no direito pós-moderno demonstra o retorno da figura do sujeito de direitos que, no Estado-Providência tinha, de certa forma, sido renegado ao segundo plano, em detrimento da prevalência dos direitos sociais e da necessidade de intervenção do Estado nas relações sociais. Essa hipersubjetivação pode ser evidenciada com



o enaltecimento dos direitos fundamentais do Homem frente ao Estado, o que acarretará, nos países liberais, a positivação destes direitos nos textos constitucionais.

Neste passo, a proeminência e a força normativa dos textos constitucionais com a positivação dos direitos fundamentais e dos meios para a sua efetivação frente aos poderes conferidos ao Estado, no mundo romano-germânico, principalmente após a Segunda Guerra Mundial, fazem emergir o Estado constitucional de direito em detrimento do Estado legislativo de direito (BARROSO, 2015).

Este movimento histórico do direito no sentido de atribuir cada vez mais força normativa para as Constituições é acompanhado de uma publicização do Direito, elevando-se normas de ordem pública e de proteção aos direitos e garantias fundamentais ao patamar constitucional.

Sobre os efeitos dessa publicização do direito, Luís Roberto Barroso afirma que:

Ao final d século XX, essa publicização do Direito resulta na centralidade da Constituição. Toda interpretação jurídica deve ser feita à luz da Constituição, dos seus valores e dos seus princípios. Toda interpretação jurídica é direta ou indiretamente, interpretação constitucional. Interpreta-se a Constituição diretamente quando uma interpretação se baseia no texto constitucional (uma imunidade tributária, a preservação do direito de privacidade); e interpreta-se a Constituição indiretamente quando se aplica o deito ordinário, porque antes de aplica-lo, é preciso verificar sua compatibilidade com a Constituição e, ademais, o sentido e o alcance das normas infraconstitucionais devem ser fixadas à luz da Constituição (BARROSO, 2015, p.30).

As incursões feitas até aqui descrevem um cenário de crise da lei sob diversos aspectos, destacando-se, neste particular, em um primeiro momento, a crise da racionalidade jurídica, a relativização do indivíduo como objeto preponderante para o direito (limite ao poder estatal), a perda da prevalência da lei como expressão de uma vontade geral. Estes fatos são evidenciados com o surgimento do Estado-Providência caracterizado pela intervenção do Estado nas relações sociais. Com a crise do Estado-Providência, o direito passa por uma nova exacerbação do indivíduo como detentor de direitos fundamentais, bem como se verifica uma proliferação de normas jurídicas e aumento considerável nas demandas (juridicização). Neste novo contexto, principalmente após a Segunda Guerra Mundial, a Constitucionalização e publicização do Direito nota-se presente, principalmente no que concerne à atribuição de status constitucional aos temas relacionados aos direitos e garantias fundamentais e aos direitos sociais.



Destarte, diante do cenário traçado de crise da lei entendida como ato oriundo do Poder Legislativo, no Estado Democrático, torna-se necessário destacar algumas considerações sobre a crise também vivenciada nas democracias liberais representativas.

2.2 A CRISE DA DEMOCRACIA REPRESENTATIVA

Muito embora o que se pretenda neste artigo é refletir sobre a correlação entre a crise da lei e a prática de atos praticados especificamente pelo Poder executivo na instituição e majoração dos tributos no contexto doméstico, não se poderia discorrer sobre a crise da lei, sem contextualizar, ainda que em breves considerações, sobre a crise do modelo democrático liberal representativo.

Jacques Chevallier, ao discorrer sobre o destaque do modelo democrático ao longo do século XX, destaca que:

Embora a concepção liberal da democracia tenha tido de enfrentar versões concorrentes, mesmo irredutivelmente opostas, ao longo de todo o século XX, ela tornou-se hegemônica: os modelos alternativos desmoronaram no decorrer da última década; o modelo liberal difundiu-se no mundo inteiro, aparecendo doravante como único concebível. Tudo se passa de tal como se a globalização não fosse apenas econômica, mas também política e ideológica (CHEVALIER, 2009, 187).

Sobre o desmoronamento dos modelos alternativos à democracia é também importante a lição de Hobsbawm, para quem:

Entre 1989 e 1991, desde a queda do muro de Berlim e o desaparecimento da URSS, o colapso desta parte do mundo revelou o mal-estar do resto. À medida que a década de 1980 passava para a de 1990, foi ficando evidente que a crise mundial não era geral apenas no sentido econômico, mas também no político. O colapso dos regimes comunistas entre Istria e Vladivostok não apenas produziram uma enorme incerteza política, instabilidade, caos e guerra civil, como também destruiu o sistema internacional que dera estabilidade às relações internacionais durante cerca de quarenta anos. (...) o futuro da política era obscuro, mas sua crise, no final do Breve Século, patente. Ainda mais óbvia que as incertezas da economia e da política mundiais era a crise social e moral, refletindo as transformações pósdécada de 1950 [entre essas, as de Maio de 68] na vida humana (...) Foi uma crise das crenças e supostos sobre os quais se apoiava a sociedade moderna, de que os Modernos ganharam sua famosa batalha contra os Antigos, no início do século XVIII: uma crise das teorias racionalistas e humanistas abraçadas tanto pelo capitalismo liberal como pelo comunismo (HOBSBAWM, 1995, p. 20).

Na esteira dos ensinamentos de Chevallier, constata-se que o modelo democrático liberal tem como aspecto essencial o princípio democrático em que todo o poder e autoridade reside no coletivo - todo o poder emana do povo – e da representatividade que permite o exercício deste poder democrático por meio de representantes eleitos pelos próprios cidadãos.



Entretanto, mesmo diante da hegemonia do modelo democrático, Chevallier destaca os alicerces da crise deste modelo:

A ideia de crise do modelo democrático é alimentada por duas constatações: por um lado, o fato de que todos os países liberais conheceram, no decorrer da última década, fortes turbulências políticas que apresentam um conjunto de similitudes; por outro lado, o fato de que essas turbulências, qualitativamente diferentes dos movimentos que agitam periodicamente o terreno político, atingiram os alicerces da ordem política, tendo relação com o abalo mais global da ordem social.

Todas as democracias enfrentaram o mesmo contexto de crise. Sem dúvida, essa crise tomou aspectos diferentes segundo o país: na Bélgica, o caso Dutroix funcionou como um brutal revelador do mau funcionamento das instituições, produzindo verdadeiro eletrochoque que foi a “caminhada branca” de 20 de outubro de 1996; na França, é uma “cultura da impunidade” que teria ruído na sequência de questionamento a uma série de responsáveis públicos, evidenciando, por si só, a ausência na França de uma autêntica “cultura democrática; alhures, como na Itália, com o turbilhão provocado pela operação mani pulite, no Japão, com a multiplicação dos casos de corrupção,[...]. Esse colapso generalizado dos mecanismos democráticos evidencia bem que se trata de um problema estrutural (CHEVALLIER, 2009,p.189).

No Brasil, a crise da democracia pode ser evidenciada por meio do caso conhecido como o “escândalo do mensalão”, descortinado pela mídia escrita em meados de 2005, em que fica evidenciada a corrupção política por meio da compra de votos de parlamentares do Congresso Nacional.

Neste cenário de crise da democracia liberal evidencia-se a crise da representatividade, eis que os representantes do povo não mais gozam da confiança dos cidadãos.

Mais uma vez Jacques Chevallier aponta com maestria os indícios desta crise da representatividade:

A desconfiança em face dos representantes é mantida por uma tripla constatação. Primeiramente, a incapacidade deles de responder às expectativas dos cidadãos: é menos a indiferença deles às preocupações cotidianas (por exemplo, a insegurança) que é objeto de suspeita do que a sua incapacidade de influenciar o curso dos fatos (M.GUÉNAIRE, 2002) que é presumida; a lógica da globalização e as imposições da construção europeia teriam tido por efeito despossar os eleitos de um mínimo de poder e privá-los de toda capacidade de decisão autônoma. Segundo as pesquisas, 71% dos franceses pensam, em 1989 como em 2008, que os homens políticos pouco se preocupam com as suas preocupações. Ademais, a elevação da corrupção, ilustrada pela multiplicação em todos os países dos “casos” e dos “escândalos: o contraste entre a ética de desinteresse, sobre a qual repousa a delegação política, e a revelação de práticas mantidas pelo interesse pessoal e derivadas da preocupação em manter o poder, é forte demais para não afetar a imagem dos representantes. Um levantamento realizado pelo CEVIPOF em 2006, mostra que 60% das pessoas interrogadas julgam os eleitos e os dirigentes políticos “bastante corruptos”, números que não eram senão de 38% em 1977 e de 55% em 1990 – a tolerância para com a corrupção elevando-se conforme o nível social e cultural. Enfim, a implantação pelos governantes de procedimentos de manipulação



da opinião pública, assimilados a verdadeiras “mentiras de Estado”: a revelação do caráter ilusório de certas ameaças (como a presença de “armas de destruição em massa” no Iraque) ou de certas imputações (atentados de Madri atribuídos ao ETA), não poderiam deixar de enfraquecer a confiança dos governados, [...] (CHEVALLIER, 2009, p.191).

Cumprido observar que as constatações feitas pelo teórico podem ser evidenciadas no contexto doméstico. Especificamente sobre a corrupção, segundo o relatório da Transparência Internacional que apresenta um “Índice de percepção da corrupção –IPC”, que mede níveis de percepção de corrupção no setor público em todo o mundo, “dos 180 países avaliados pelo índice em 2017, mais de dois terços receberam uma nota abaixo de 50. Isso significa que mais de 6 bilhões de pessoas vivem em países que são corruptos”.(BRASIL, 2018). De acordo com este índice, o Brasil ocupa a posição 96ª no ranking mundial de transparência.

Conforme exposto neste tópico, a crise da lei vivenciada na pós-modernidade coincide com a crise da democracia representativa, principalmente na transição do século XX para o XXI, o que é perfeitamente compreensível na medida em que o positivismo jurídico acabava por dar proeminência para o Poder Legislativo como órgão *prima facie* das normas jurídicas.

As reflexões propostas sobre a crise da lei e da democracia representativa, bem como a evolução histórica do direito e do estado a partir da modernidade, tem o condão verificar a sua correlação com as vicissitudes relativas ao princípio da legalidade, tão caro ao direito tributário brasileiro, principalmente no que concerne à instituição e majoração dos tributos.

3 A LEGALIDADE PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO

O tributo acompanhou a evolução da humanidade e remonta à antiguidade. Na Grécia, por volta do ano 600 antes de cristo, já existia tributo cobrado pelo Estado, bem próximo dos moldes como conhecemos hoje (LYTTKENS, 2010).

Segundo Ataliba (1997, p. 28), “o tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação”.

Fazendo um “salto” na história do tributo visando tratar mais precisamente da legalidade no contexto tributário temos que, na monarquia absolutista, o monarca criava os tributos e cabiam aos súditos obedecer a seus ditames e pagar os valores devidos a título de tributo. A relação de submissão dos súditos perpassa pelo feudalismo e foi somente com o



advento da modernidade, com o processo de positivação do direito é que começaram a ser garantidos mais efetivamente os direitos dos contribuintes (ATALIBA, 1997).

Com a modernidade, a lei como “expressão da vontade geral” (MALBERG, 1984, p.5) toma relevância como fruto da racionalidade jurídica, sendo considerada como ato normativo por excelência e limitador dos poderes conferidos ao Estado. Sob este aspecto, nos sociedades modernas, a edição da lei, por seus representantes se autorregula, impondo-se normas que cercearão a liberdade e a propriedade dos seus membros, tendo em vista do bem comum. Nesse sentido:

Por exprimir, como vimos, a vontade geral, possui um primado sobre os atos normativos emanados do demais Poderes. Deveras, a Administração Pública, que a realiza nos casos concretos, apoia-se exclusivamente na lei. O Judiciário, de seu turno, é o garantidor máximo da legalidade (CARRAZZA, 2017, p. 279).

No Direito Tributário, sobressai o papel da lei, pois sem ela não há tributo no Estado de Direito. Para Carrazza, “[...]é da essência do nosso regime republicano que as pessoas só devam pagar os tributos cuja cobrança consentirem. Tal consentimento há de ser dado, por meio de lei ordinária, pelo Poder Legislativo [...]”(CARRAZZA, 2017, p. 285)”.

Especificamente no Brasil, a legalidade em matéria tributária vem positivada de maneira genérica na Constituição Federal de 1988, no artigo 5º, inciso II e teve seu conteúdo reforçado na pelo artigo 150, inciso I. Este dispositivo constitucional, ao prever que a instituição e majoração de tributos dependerão de ato do Poder Legislativo, outorga a garantia aos administrados de que toda e qualquer exação tributária terá como única fonte instituidora a lei.

Ainda sobre a importância do princípio da legalidade na seara tributária, Hugo de Brito Machado afirma que:

[...] pode ser entendido em dois sentidos, a saber: (a) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam, e (b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o fisco e os contribuintes (MACHADO, 1994, p. 17).

Conforme se nota, a lei no direito tributário brasileiro tem função de destaque frente a outras matérias jurídicas, pois é a fonte primária de criação e majoração dos tributos definida pelo legislador constitucional originário. Neste jaez, no que concerne à instituição e majoração dos tributos, dada a rigidez da nossa matriz constitucional tributária, há de se prevalecer a princípio da reserva absoluta da lei formal, produzida pelo poder legislativo.

Sobre a proeminência dos atos do legislativo na seara tributária, arremata Carrazza:



Laboram em equívoco, portanto, os que sustentam que o chefe do Executivo, no que tange à tributação, pode terminar a obra do legislador, regulamentando tudo o que ele apenas descreveu com traços largos. Na verdade, a faculdade de regulamentar serve para ressaltar alguns conceitos menos claros contidos na lei, mas não para agregar-lhes novos componentes ou, o que é pior, para defini-los do nada. Entendimento contrário viola o princípio da legalidade em sua própria essência. (CARRAZZA, 2017, p. 290).

Contudo, mesmo diante do desejo insofismável do constituinte originário em determinar a obediência estrita à legalidade, no que tange a instituição e majoração de tributos no Brasil, verifica-se a incursão do Poder Executivo nesta seara, dada a sua proeminência em relação ao Poder Legislativo.

3.1 A INCURSÃO DO PODER EXECUTIVO NA INSTITUIÇÃO DE TRIBUTOS POR MEIO DAS MEDIDAS PROVISÓRIAS

A relação do Poder Executivo com a lei não se mostram amistosas no curso da história e tenderam a se maximizar com a proeminência do Executivo no decorrer do século XX, especialmente nas democracias liberais como reação ao absolutismo monárquico (CHEVALLIER, 2009, p. 214).

Diante da proeminência do Poder Executivo, Chevallier destaca a assunção das três funções tradicionais, que anteriormente eram afetas ao Parlamento, da seguinte forma:

Primeiramente, o poder de elaboração das normas deslocou-se em favor o Executivo. Esse deslocamento resulta menos do movimento de “expropriação da lei”, que se traduziu no desenvolvimento de um poder regulamentar autônomo, a prática de delegações do poder legislativo, mesmo a concentração dos poderes, em caso de crise, do que de uma influência crescente obtida pelo Executivo na elaboração da lei [...]

Em seguida, os poderes financeiros dos Parlamentos declinaram fortemente: a responsabilidade da definição das grandes decisões orçamentárias incumbe exclusivamente ao Executivo e os parlamentares não poderiam questionar um equilíbrio orçamentário complexo, cujos elementos são independentes [...]

Enfim, o exaurimento nos regimes parlamentares da implementação da responsabilidade governamental revela a obsolescência dos mecanismos tradicionais de controle [...] (CHEVALLIER, 2009, p.215-216).

No contexto doméstico, a proeminência do Poder Executivo é notória e, especialmente, a sua intervenção na criação de atos normativos que, via de regra, seriam atribuídos ao Poder Legislativo, é demonstrada pela quantidade de Medidas Provisórias editadas pelo Poder Executivo, após a Constituição de 1988.



No que concerne à possibilidade de instituição ou majoração dos tributos através das medidas provisórias, tomando-se como marco temporal a Constituição de 1988, Rafael Frattari, ao discorrer sobre a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, destaca que:

A primeira vez em que o Supremo Tribunal Federal foi instado a pronunciar-se sobre a instituição ou majoração de tributos por meio de medidas provisórias ocorreu por ocasião do julgamento da instituição da Contribuição Social sobre o Lucro, no RE 146.733 (Pleno, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ 06.11.92). A decisão consagrou a possibilidade de instituição ou majoração de tributos por tal instrumento normativo, indo de encontro à quase totalidade da doutrina, que sustentava a inconstitucionalidade de tal medida. O STF baseou-se em seus pronunciamentos anteriores à Constituição Federal de 1988, que consideravam, com base no art. 55 da Carta de 1967 (EC 01/69), que os decretos-leis poderiam regular matéria tributária (neste sentido, RE 97.852, 2.^a Turma, Relator Ministro Francisco Rezek, DJ 23.09.83; RE 99.702, Relator o Ministro Soares Muñoz, DJ 24.04.83; RE 106.204, 2.^a Turma, Relator o Ministro Cordeiro Guerra, DJ 18.10.85) (FRATTARI, 2002,p.281).

Em outras oportunidades em que o STF foi instado a manifestar sobre possibilidade de existirem medidas provisórias regulando matéria tributária, prevaleceu o entendimento de que, diante da ausência de limitação temática, não haveria óbice constitucional para a sua edição.

Com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, especificamente no campo dos tributos e da legalidade tributária no Brasil, a incursão de atos praticados pelo Poder Executivo na instituição e majoração de tributos através da edição de medidas provisórias acabou por ser levada ao Texto Constitucional, pelas mãos do constituinte derivado, por intermédio da alteração promovida no artigo 62, por intermédio da Emenda Constitucional 32, de 11.09.2001 (BRASIL, 2018).

A título de exemplo da prática de atos relativos à majoração de tributos por meio de medida provisória, pode-se destacar as Medidas Provisórias 692 e 694 de 2015 (BRASIL, 2018).

A Medida Provisória n° 692 previa o aumento do Imposto de Renda sobre o ganho de capital das pessoas físicas, intuindo alíquotas progressivas na alienação de bens e direitos, partindo da alíquota de 15%(quinze por cento) até a alíquota de 30%, de acordo com o valor do ganho. A citada medida provisória foi convertida em Lei ordinária n° 13.259, de 16 de março de 2016 (BRASIL, 2018).

Já a Medida Provisória n° 694 versava sobre a majoração do tributo incidente nos juros sobre capital, alterando, inclusive a forma de cálculo do tributo que, nos termos do



artigo 97, §1º, da CF/88 (BRASIL,2018), acarreta a majoração indireta do tributo. Diante da não conversão em lei, a Medida Provisória nº 694, teve vigência entre primeiro de janeiro de 2016 até oito de março de 2016 (BRASIL, 2018), produzindo efeitos concretos para todos os contribuintes que praticaram o fato gerador durante este interregno.

A exemplificação feita alhures tem o condão de demonstrar, efetivamente, após a vigência da Emenda Constitucional 32, a positivação da jurisprudência do STF sobre o tema permitindo expressamente a incursão do Poder Executivo na seara do Poder Legislativo, muito embora este estudo não tenha se voltado para pesquisar a quantidade de medidas provisórias que tinham como objeto a instituição e majoração dos tributos.

Com a positivação da jurisprudência do STF por meio da Emenda Constitucional 32, as medidas provisórias passaram a prever expressamente a possibilidade de que estes “atos administrativos *lato sensu*, dotado de alguns dos atributos da lei, que o Presidente da República pode expedir em casos de relevância e urgência” (CARRAZZA, 2017, p. 312) versassem sobre a instituição e majoração de tributos.

Nota-se, neste particular, que o constituinte originário não havia previsto esta possibilidade na Carta Constitucional, o que demonstra, em alguma medida, a incapacidade do Poder Legislativo em frear a incursão do Poder Executivo na produção legislativa. Destarte, como demonstrado alhures, a ausência de limitação temática para as medidas provisórias na versão ordinária da Constituição de 1988, permitiu com que o Supremo Tribunal Federal, nos casos em que teve a oportunidade de enfrentar a matéria, entendesse pela possibilidade de se editar medidas provisórias direcionadas para a instituição ou majoração de tributos.

Sobre o tema, Carrazza dispõe que:

Portanto, o constituinte originário traçou o perfil e o alcance da medida provisória, que tomou por modelo o decreto-legge de que trata o art.77 da Constituição Italiana. Pois bem, um vez editada a Carta Magna, o assunto mereceu acurados estudos jurídicos, que, colocando a medida provisória em seu devido lugar, evidenciaram todas as suas limitações, máxime em matéria tributária.

O Governo Federal, no entanto, ignorando esta valiosa contribuição doutrinária, passou a editar medidas provisórias a torto e a direito. Praticamente nenhum assunto deixou de ser “disciplinado” por estes atos normativos.

O Poder Judiciário, de seu turno, nem sempre correspondeu às expectativas dos cientistas do Direito e, por uma série de motivos – entre os quais certamente figura o da governabilidade -, acabou aceitando medidas provisórias que, venia concessa, não se encaixavam nos moldes constitucionais. A questão no plano jurisprudencial foi resolvida em sentido oposto ao que foi preconizado pela doutrina.

Essa postura animou o Governo Federal a voos mais altos. Com efeito, valendo-se das estratégias políticas que não vem agora ao caso, pelejou para que o Congresso Nacional “convalidasse”, de uma vez por todas, os abusos cometidos. Afinal o



“incômodo”art.62 da Carta Magna sempre poderia suscitar reviravoltas, inclusive na jurisprudência (CARRAZZA, 2017, p. 314).

É imperioso destacar que a Constituição Federal, ao prever a legalidade estrita para a instituição e majoração dos tributos, assim o fez com o objetivo de somente permitir a cobrança de tributos que tivessem o seu consentimento, por meio de ampla discussão e votação pelos seus representantes eleitos. Neste passo, a legalidade afigura-se como um direito fundamental dos cidadãos, intocável, nos termos do artigo 60, IV, da CF⁴(BRASIL, 2018).

Outro ponto que merece destaque no que concerne à incompatibilidade entre a medida provisória, que tem como pressuposto a urgência para a sua edição, são os princípios constitucionais atinentes à impossibilidade de cobrança de tributos no exercício que houverem sido instituídos e majorados (art. 150, III, “b “e “c”)⁵. Deste modo, diante da regra constitucional afeta à cobrança de tributos, ainda que exista o permissivo constitucional de instituição e majoração por meio de medidas provisórias, estas seriam, de toda sorte, nulas por inexistência do requisito: urgência (CARRAZZA, 2017, p. 319).

Por tais razões, dada a relevância do princípio da legalidade para a matriz tributária no Estado brasileiro que, de acordo com o constituinte originário, foi elevado ao patamar de direitos e garantias fundamentais do cidadão frente ao poder do Estado, a jurisprudência anterior do STF, chancelada pela alteração promovida pelo poder constituinte derivado, deveria ser, no mínimo, problematizada, ainda que estritamente no plano teórico e acadêmico.

É preciso deixar claro que questão envolvendo a incursão do Poder executivo na seara tributária reveste-se de tamanha complexidade que demandaria um aprofundamento

⁴ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
[...]

IV - os direitos e garantias individuais.

⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)



neste assunto. Entretanto, a proposta deste ensaio é promover uma reflexão sobre o vínculo entre a crise da lei e a relativização da legalidade no cenário jurídico-tributário brasileiro.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As considerações feitas sobre a alteração promovida no texto constitucional, especificamente em relação à outorga de poder ao executivo de atuar diretamente na instituição e majoração de tributos, por intermédio da edição de medidas provisórias, tem o condão de analisá-la sob o prisma da crise da legalidade. Neste particular, tentou-se contextualizar a crise da lei, seus fundamentos e contexto histórico no sentido de averiguar se é possível correlacioná-la à relativização do princípio da legalidade tributária no cenário doméstico.

Estabelecida a importância da lei, em sentido estrito – ato emanado do Poder Legislativo – para a criação de majoração de tributo no Estado de Direito, em que o tributo, para ser cobrado dos cidadãos, depende do seu consentimento e, este, opera-se por meio dos seus representantes democraticamente eleitos, fica evidenciado que a crise da lei, vivenciada a partir da modernidade, pode ter um importante papel na legitimação de outros poderes do Estado, na seara tributária.

Por certo, o que se pretendeu neste ensaio foi promover uma reflexão sobre a vinculação existente entre a crise da lei e os seus efeitos no contexto jurídico-tributário brasileiro, tomando como baliza o que restou positivado na Constituição Federal de 1988.

A incursão do Poder Executivo na instituição e majoração dos tributos por meio da edição de medidas provisórias foi inicialmente demonstrada por intermédio da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que adotava entendimento favorável à utilização das medidas provisórias em matérias afetas ao Poder Legislativo, a partir da Constituição de 1988.

A positivação do entendimento firmado pelo STF, com a alteração do texto constitucional, através da Emenda Constitucional nº 32 de 2001, acabou por consolidar a possibilidade de instituição e majoração dos tributos por atos do Poder Executivo, servindo de demonstração inequívoca da relativização da legalidade que, de toda sorte, não tem como único motivo a crise da lei, mas, indubitavelmente, tem nesta um dos seus pilares.

Ainda que se atribua outros motivos para esta relativização da legalidade tributária dentre os quais poderia se destacar a crise de representatividade na democracia, a



proeminência do Poder Executivo frente ao Poder Legislativo, ainda assim, a crise da legalidade, vivenciada a partir da era moderna estará, de algum modo, permeando as incursões dos demais Poderes do Estado em matéria indiscutivelmente afeta ao Poder Legislativo.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualiz. Misabel Abreu Machado Derzi. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- BARROSO, Luís Roberto e BARCELLOS, Ana Paula de. A nova Interpretação Constitucional: Ponderação, Argumentação e Papel dos Princípios. In: LEITE: George Salomão. **Dos Princípios Constitucionais**. São Paulo: Malheiros: 2003.
- BARROSO, Luís Roberto. **A razão sem voto**: o Supremo Tribunal Federal e o governo da maioria. Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília, v.5, Número Especial, 2015 p.23-50.
- BERNARDES, Flávio Couto. **Direito constitucional tributário**. Rio de Janeiro: UCAM, 2002.
- BOBBIO, Norberto, “**O Positivismo Jurídico – Lições de Filosofia do Direito**” compilação de Nello Morra e tradução de Márcio Pugliesi, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm, Acesso em: 09 mai. 2018.
- BRASIL. **Emenda constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc32.htm. Acesso em 28 jun. 2018.
- BRASIL. **Índice de percepção da corrupção 2017**. Disponível em <https://static1.squarespace.com/static/5a86d82132601ecb510239c2/t/5a8dc5b89140b72fa5081773/1519240719239/IPC+2017+-+RELATO%CC%81RIO+GLOBAL.pdf>. Acesso em 03 de jul. 2018.
- BRASIL. **MP em Dia**. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/mpemdia>. Acesso em 24 de mai.2018.



BRASIL. **Medida Provisória n° 692**, de 22 de setembro de 2015. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/mpv/mpv692.htm>. Acesso em 11 de set. 2018.

BRASIL. **Medida Provisória n° 694**, de 30 de setembro de 2015. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv694.htm> Acesso em 11 de set. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 31.ed., rev., ampl. E atual. Até a Emenda Constitucional n.95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017.

CHEVALLIER, Jaques. **O Estado pós-moderno**. Tradução de Marçal Justen Filho. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

CHIESA, Clésio. **O regime jurídico constitucional das medidas provisórias**. Curitiba: Juruá Editora, 1996.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FISCHER, Octávio Campos. **Algumas notas sobre medida provisória, tributação e estado democrático de direito in Princípios de direito financeiro e tributário**. Adilson Rodrigues Pires e Eleno Taveira Tôres (org).São Paulo: Renovar, 2006.

FRANÇA. **Déclaration universelle des droits de l'homme**, de 1789. Disponível em: <<http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/laconstitution/la-constitution-du-4-octobre-1958/declaration-des-droits-de-l-homme-etdu-citoyen-de-1789.5076.html>> Acesso em: 12 jun. 2018.

FRATTARI, Rafael. Medidas Provisórias em Matéria Tributária. In: Marciano Seabra de Godoi. (Org.). Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF. 01ed.São Paulo: Editora Dialética, 2002, v. 01, p. 272-289.

HOBSBAWM, E. **Era dos extremos: o breve século XX 1914-1991**. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

LYTTKENS, Carl Hampus. **Institutions, taxation, and market relationships in ancient Athens**. *Journal of Institutional Economics*. Cambridge; v. 6, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MALBERG, Raymond Carré de. **La Lois, expression. De la volonté générale**, Paris: Economica, 1984.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.