

# Direito Constitucional Tributário Positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária.

*Geraldo Ataliba*

Livre Docente de Direito Financeiro na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

## a) Anotações preliminares.

1. Ao conjunto de normas fundamentais de cada país se designa Constituição. Ensina a ciência do direito que as constituições nacionais formam *sistemas*, ou seja, conjunto ordenado e sistemático de normas, construído em torno de princípios coerentes e harmônicos, em função de objetivos socialmente consagrados. “Tôdas as normas de uma determinada ordenação jurídica são criadas segundo as disposições de outras normas, até que se chegue à norma fundamental, a qual constitui a unidade do sistema de normas, de tôda a ordenação jurídica”<sup>1</sup>. É a célebre lição de KELSEN, que assim formula seu postulado epistemológico da unidade fundamental do sistema jurídico. “A unidade e a natureza específica do fundamento último de validade constituem a unidade e a natureza específica de um sistema normativo”<sup>2</sup>.

---

1. KELSEN, *Teoria Generale del Diritto e dello Stato*, p. 126.

2. KELSEN, *op. cit.*, p. 405.

2. A Constituição é a institucionalização do poder público, tomada a expressão *poder* no seu sentido mais lato e abrangedor.

Podem os sistemas constitucionais ser objeto de estudo, enquanto tais, matéria de que cuida o direito constitucional.

Podem também ser objeto de estudos parciais que tomem por perspectiva aspectos parciais ou matérias especiais neles contidas.

3. O direito constitucional tributário brasileiro estuda não o sistema constitucional brasileiro, mas a matéria tributária contida na Constituição. Essa matéria, por sua vez, é objeto de extensa e carinhosa atenção do constituinte, moldada em função de uns tantos princípios e valores aos quais foi êle sensível, formando, assim, um sistema parcial, inserto no sistema constitucional total.

**b) Noções propedêuticas em tórno da idéia de “sistema”.**

4. O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa de reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior. A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina *sistema*. Os elementos de um sistema não constituem o todo, com sua soma, como suas simples partes, mas desempenham cada um sua função coordenada com a função dos outros.

5. Assim, o estudo de qualquer realidade — seja natural, seja cultural — quer em nível científico, quer didático, será mais proveitoso e seguro, se o agente é capaz de perceber e definir o sistema formado pelo objeto e aquêle

maior, no qual êste se insere. Se se trata de produto cultural ainda que o esforço humano que o produziu não tenha sido consciente de elaborar um sistema, prèviamente deliberado nesse sentido, deve procurá-lo e apreendê-lo o observador ou intérprete.

“Os objetos reunidos em sistema podem ser objetos sensíveis, relacionados por uma relação real e, neste sentido, pode-se falar de *sistema real* ou — menos apropriadamente — *objetivo*; ou mesmo, objetos mentais relacionados, ligados entre si, por relações ideais e, neste caso, pode se falar de *sistema ideal* .....

.....  
A realidade de um sistema revela efetivamente a existência de um plano que não é necessário sempre ter sido preestabelecido, como projeto engendrado pela mente humana, mas, que, entretanto, pode se observar imanente à própria coisa que se organiza: ora, um plano de organização é, por sua natureza, ideal, ainda quando internamente estructure, segundo uma finalidade imanente, um objeto perceptível por meio dos sentidos”<sup>3</sup>.

6. Ora, pode-se destacar para estudo o sistema constitucional tributário brasileiro, composto de realidades jurídicas — abstratas como estas — produto da inteligência e da vontade do homem: o conjunto de normas constitucionais, chamado de constituição. Querido foi o sistema constitucional total, pelo legislador constituinte. Já, não deliberado foi o sistema tributário (enquanto tal) engendrado dentro do total. Nem por isso menos sistema, ou menos real. Só que, por esta razão, sua sistemática — ou método de ordenação das normas que o compõem — não foi prèviamente, deliberadamente firmada, não podendo senão ser estabelecida *a posteriori*. E nenhuma incoerência há em que o sistema total, a Constituição, tenha sido um

---

3. HAMELIN, *Essai sur les Eléments Principaux de la Représentation*, p. 5.

sistema querido e deliberadamente engendrado — como produto cultural por excelência que é o direito — enquanto que os sistemas que compreendem em si tenham sido como que acidentalmente estruturados, privados, destarte, de sistemática deliberada.

7. É que o querer e a inteligência do constituinte estavam voltados para o sistema constitucional — como um todo — e sua principal preocupação metodológica ficou na harmonia do todo. Nem sempre se pode inferir sistemáticas deliberadas parciais, *ratione materiae*, que, somadas, permitam a concepção do sistema global. O que não quer dizer que, *a posteriori*, ao cientista não seja possível descobrir um sistema parcial e caracterizar-lhe uma sistemática, única fórmula — aliás — que lhe permitirá rigor científico na observação e análise.

8. Inserido, pois, no sistema constitucional brasileiro, temos o sistema tributário constitucional, que com o todo se conjuga, combina e articula, dêle extraindo seus fundamentos e condições de expressão e existência<sup>4</sup>.

Como sistemas reais — informados pela suprema realidade do direito, em sua expressão normativa mais solene — cada qual guarda profunda harmonia consigo mesmo e, na perfeição coerente de seu todo, encerra todo conteúdo da realidade que cria e qualifica.

### c) Objeto do Presente Estudo.

9. É nossa preocupação conhecer o sistema tributário constitucional brasileiro. O sucesso científico está condi-

---

4. Da mesma forma — abandonando a perspectiva jurídica — o sistema fiscal se insere, como realidade financeira, no sistema econômico geral. “Par système économique, nous entendrons “un ensemble cohérent d’institutions juridiques et sociales au sein desquelles sont mis en oeuvre, pour assurer la réalisation de l’équilibre économique, certains moyens techniques, organisés en fonction de certains mobiles dominants”, (*Science et Technique Fiscales*, LUCIEN MEHL, p. 201).

cionado, pois, à descoberta do sistema, definição de seus contornos e determinação dos elementos constitutivos, orgânicamente distribuídos por suas localizações lógicas. Também, suas relações, totais e parciais com o todo no qual inserido — o sistema constitucional brasileiro.

10. Após apanhado o sistema tributário em sua globalidade, mediante o exame de seus contornos e fundamentos, características e traços essenciais, há que decompô-lo em suas partes, atentando-se sempre para a necessidade de preservação da perspectiva unitária que conduz ao sistema, mediante o respeito à sistemática que os engendrou, ao todo e às partes. Há também que considerar que, se o conhecimento científico, ou mesmo o saber humano ordinário é formado por um conjunto de termos relacionados entre si, só há verdadeiramente aquisição relevante, se se preserva um princípio unitário sob que se analisem mesmo as mais complexas multiplicidades de elementos considerados.

11. Dai porque, à dificuldade da tarefa de se reconhecer os sistemas, principalmente normativos, se acrescentam as de se preservar, mesmo no exame da minúcia mais particular, os princípios mais genéricos informadores de todo o sistema. Isto porquê, os elementos integrantes de um sistema não lhe constituem o todo mediante sua soma, mas, desempenham funções coordenadas, uns em função dos outros e todos harmônicamente, em função do todo (sistema).

12. Estas considerações propedêuticas pretendem conduzir à fixação da premissa de que é inidôneo pretender conhecer o sistema tributário brasileiro por partes, ou começando pelos seus principais institutos e temas, sem a devida compreensão de sua matriz constitucional, sua sistemática, princípios gerais, caracteres essenciais, etc...

Aliás, cada sistema, por isso que sistema, é uma individualidade, sòmente confundível consigo mesmo. E o sistema normativo parcial aparece sempre profundamente comprometido com o sistema fundamental, com a matriz do direito positivo, a constituição. Daí a peculiar feição de cada sistema e de suas partes de maneira a afastar, até nas hipóteses de identidade formal com outros sistemas, qualquer possibilidade de extrapolação ou adoção de soluções analógicas entre dois sistemas diversos<sup>5</sup>.

#### d) Sistema Constitucional Tributário.

13. Por sistema constitucional tributário entende-se o conjunto de princípios constitucionais que informa o quadro orgânico de normas fundamentais e gerais do direito tributário, vigente em determinado país. Se “*Sistema* é um conjunto ordenado de elementos segundo uma perspectiva unitária”<sup>6</sup>, o sistema constitucional tributário brasileiro é o conjunto ordenado das normas constitucionais que tratam da matéria tributária, matéria esta tomada como princípio de relação que as unifica<sup>7</sup>.

---

5. O art. 53 da Constituição Italiana reza “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”. O art. 202 da nossa Constituição de 1946 assim se redige: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso fôr possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. É patente a semelhança entre os dois dispositivos. Não tem cabimento, porém, pretender aplicar doutrina ou jurisprudência desenvolvidas a propósito de um, a outro, nem considerá-los isolados, em si mesmos, negligenciando a circunstância de inserirem-se cada qual num sistema positivo só confundível consigo mesmo. Assim, oferece o direito comparado, às centenas, casos de analogias impressionantes que nem sempre — mórmente em matéria constitucional — permitem o simplismo de adaptações apressadas ou transplantações singelas.

6. TERAN, *Filosofia del Derecho*, p. 146.

7. Advirta-se, inicialmente, que não há identidade necessária entre sistema constitucional tributário e “sistema tributário” simplesmente. Êste último é, no entender de um dos mais autorizados tribu-

14. Desde a instauração do chamado estado constitucional, vive a sociedade política sob a égide do direito, pautando tôdas suas manifestações — mas, principalmente, aquelas diretamente interferentes com a pessoa natural e suas prerrogativas fundamentais — por normas jurídicas solenemente postas. Ora, dentre os direitos fundamentais do homem estão — universalmente reconhecidos e proclamados — o direito à liberdade e à propriedade, em posição de prestígio especial. Tais direitos são aquêles mais direta e intimamente relacionados com a tributação que, ao primeiro, importa em seus aspectos extrafiscais e, ao segundo, em sua essência tributária, pròpriamente dita.

15. Contêm as constituições a disciplina jurídica fundamental das relações entre o poder público e os indivíduos. Com efeito, não se limitam mais os diplomas constitucionais a discriminar os órgãos do poder, definir suas atribuições e fixar a estrutura jurídico-política do estado. De tal forma penetraram as constituições as declarações de direitos, que se incorporam plenamente a elas, sendo reputadas, hoje, como seu conteúdo substancial<sup>8</sup>.

---

taristas brasileiros, AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, “o conjunto de tributos existentes em um estado” (*Impostos Concorrentes...*, p. 35). Na lição dêste magnífico publicista, “da conjunção dos diferentes tributos resultam conseqüências relevantes... para a vida da comunidade, pouco importando que tal sistema tenha provindo de uma elaboração racional ou de formação histórica” (idem). Ora, coisa diversa é, conceptualmente, sistema constitucional tributário. Pode, entretanto, ocorrer — é o caso brasileiro — que tôda a matéria tributária esteja na Constituição, pelo menos em linhas gerais, encontrando seus princípios fundamentais todos, suas linhas estruturais e os padrões conformadores de seu aspecto geral. Nesta última hipótese ter-se-á confundidas as duas realidades: sistema constitucional tributário e sistema tributário.

8. “En definitivo, la Constitución en su sentido verdadero constituye, a la vez que instrumento de gobierno, restricción de poderes en amparo y garantía de la libertad del individuo” (L. QUINTANA, *Las Garantías Individuales...*, p. 17).

16. Com efeito, o estado constitucional e de direito erigiu universalmente em matéria constitucional a declaração dos direitos fundamentais do homem e do cidadão<sup>9</sup>. Destarte, a matéria tributária — em suas linhas gerais, pelo menos — haverá de ser tratada na Constituição. É que, por dúplice razão, esta se envolve diretamente com o princípio da submissão do estado ao direito e com a liberdade e a propriedade individuais. A tributação é a transferência compulsória de parcela da riqueza individual para os cofres públicos; daí sua conexão com a propriedade. É, também, forma de contrôle ou indução da liberdade individual, enquanto instrumento — deliberado ou não — de estímulo ou desestímulo de comportamentos, quando não de compulsão.

17. As considerações desenvolvidas cumpre acrescentar o característico do princípio da legalidade da ação administrativa em geral e seu desdobramento no nosso campo específico, o princípio da estrita legalidade da tributação, imediatamente decorrentes da relação de administração, enunciado com tanta proficiência por RUY CIRNE LIMA, como inarredável imperativo do próprio estado democrático e constitucional. Ora, tal princípio — que será ulteriormente examinado — tem merecido sempre menção, quando não é expressamente enunciado e largamente desenvolvido — hipótese mais comum — pelas constituições modernas.

18. É, pois, universal e necessária a presença de disposições que cuidem da matéria tributária, nas constituições modernas. O conjunto delas, harmonizado com certos outros princípios constitucionais mais genéricos, forma o

---

9. "O essencial. é o estabelecimento pela técnica constitucional da revolução francesa — fonte fundamental do direito constitucional moderno — dos direitos do homem e do cidadão, com a correspondente obrigação por parte do estado de respeitar e garantir êstes direitos" (MIRKINE, *Modernas Tendências...* p. 82).



que se designa por “sistema constitucional tributário”, oferecendo o quadro geral informador das atividades tributárias, ao mesmo tempo que a colocação essencial das posições, demarcações e limites dentro dos quais e segundo os quais se desenvolve a trama tributária, ou *les trois manches de la partie que se joue entre le contribuable et le fisc*, como saborosamente o diz TROTABAS<sup>10</sup>, isto é, a disciplina das faculdades do poder tributante e as garantias e direitos do contribuinte. Tão importantes são, dentro das constituições, as normas de repercussão na matéria tributária que já houve quem sustentasse, contemplando a Constituição brasileira, que “o conjunto desses princípios (e as regras pelas quais se realiza a discriminação das rendas) no sistema de 1946 forma o que alguns financistas e juristas já apartam do Direito em geral para formação de ramo dogmáticamente autônomo — o Direito Tributário Constitucional”<sup>11</sup>.

---

10. *Science et Techniques Fiscales*, p. 12.

11. v ALIOMAR BALEEIRO, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 16; também ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA assinala esta tendência, assim escrevendo:

“Expressa ou implicitamente formulados, o elenco de tais princípios — tributários pelo conteúdo, mas constitucionais pela fonte de que promanam — forma o objeto do Direito Constitucional Tributário, para o qual alguns juristas já pleiteiam, pôsto que timidamente, fôros de ramo jurídico autônomo. Conquanto nos pareça ainda prematura mais esta fragmentação da ciência do Direito, nada obsta que o corpo dos postulados fundamentais da tributação seja apartado do contexto em que se insere e submetido a um tratamento isolado, embora sistemático” (ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, *Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula “Due Process of Law”*, p. 15); por seu lado, o insigne constitucionalista portenho, LINARES QUINTANA, chegou a formular requintadamente uma definição clara, sintética e precisa dêste ramo:

Derecho constitucional fiscal es el conjunto de principios y normas de derecho constitucional que reglan el poder impositivo del estado, tanto en lo relativo a la acción estatal dirigida a la determinación

e) Sistemas Simples e Complexos.

19. Como é óbvio, varia de país para país e de época para época, em cada estado, a configuração geral dos sistemas constitucionais tributários. Mesmo aquelas constituições áticas e parcimoniosas no trato que dispensam ao assunto, contém, necessariamente, o que se pode chamar de sistema tributário constitucional.

Examinando, superficialmente, diplomas constitucionais de diversos países, atualmente, verificamos que, quanto à extensão, variam êles, desde a laconicidade mais simples, até a extensão mais prolixa.

20. Não é, entretanto, a amplitude do tratamento ou das disposições referentes à matéria tributária, mas, sua natureza, que dá a tônica de cada sistema e, sobretudo, suas características mais peculiares e marcantes.

Se, entre outras coisas, deve a constituição fixar a extensão da competência dos órgãos do estado e as garantias dos indivíduos na medida em que ela — com extensão ou brevidade, não importa — fixe regras substantivas ou adjetivas referentes à competência de tributar e outorgue garantias ao patrimônio, de forma mais ampla ou mais restrita, nesta mesma medida estará conferindo maior ou

---

y percepción de las contribuciones como a las correlativas garantías jurisdiccionales de los contribuyentes" (L. QUINTANA, *Las Garantías...* ", p. 11).

A tese da autonomia dêsse cada vez mais importante ramo do direito constitucional encontra adeptos em tóda parte:

"Ramo do direito constitucional a merecer, indubitavelmente, tratamento autônomo é o que concerne à tributação. Em tódas as ordenações jurídicas encontram-se normas constitucionais disciplinadoras, direta ou indiretamente, da imposição de prestações pecuniárias de que o estado carece para o preenchimento de suas finalidades institucionais" (VICTOR UCKMAR, *Principi Comuni di Diritto Costituzionale Tributario*", p. 1).

menor liberdade ao legislador ordinário e, via de consequência, maiores ou menores garantias ao contribuinte.

21. Em outras palavras, com muitas ou poucas disposições — repetimos; não importa — o constituinte pode modelar parcial ou totalmente o sistema tributário ou deixar a tarefa de plasmá-lo ao legislador ordinário. A feição geral do sistema constitucional poderá, assim, ser mais ou menos flexível, conforme a natureza e intensidade do trabalho legislativo do constituinte.

22. Exame mais pormenorizado e detido dos principais sistemas constitucionais, a ser feito oportunamente, mostrará que, em certos casos, o constituinte tratou abundantemente de diversas perspectivas do sistema tributário, erigindo umas tantas linhas mestras e alguns princípios positivos ou — o que é mais freqüente — negativos, a serem observados pelo legislador ordinário. Outras vêzes, foi mais conciso, limitando-se a estabelecer as bases que reputou essenciais nesta matéria. Em outros casos, foi, não só abundante, como extenso, tendo procurado reduzir consideravelmente a esfera de liberdade do legislador ordinário, fixando antecipada e peremptoriamente diversas balizas e limites à sua discricção.

Ora, na mesma medida em que variam a largueza e intensidade do cuidado constitucional com a matéria tributária, varia da mais ampla à mais restrita possibilidade, a liberdade ou esfera de discricção — ou mesmo de arbítrio — do legislador ordinário. Em outras palavras, conforme a imensa gama de possibilidades contidas entre os dois limites extremos mencionados — constituição simples e constituições abundantes — variam a extensão e a qualidade da competência do legislador ordinário.

24. Com efeito, vê-se, da leitura dos diplomas constitucionais de outros estados, que característica bem salien-

ente, comum a quase todos, é a elasticidade. Nesses sistemas, o legislador ordinário pode agir em ampla esfera de liberdade, dispondo dos instrumentos tributários como melhor o entenda. Adapta-se às necessidades emergentes ou às solicitações das mutações sociais e econômicas, da forma mais ampla e livre. Não conhece senão algumas reduzidas e ligeiras inibições à sua competência tributária. Tais sistemas constitucionais são, por isso, classificados como elásticos.

**f) Plasticidade.**

25. “Plasticidade é a conformação característica a uma constituição que maleavelmente se adapta às variáveis necessidades dos tempos e das circunstâncias, porque suas fórmulas — por serem sintéticas e genéricas — deixam larga margem a seu desenvolvimento e integração, mediante leis ordinárias, costumes e interpretações variadas. Tal elasticidade decorre de dois fatores: a sobriedade e a generalidade de seus termos; isto é, quantitativamente, decorre da limitação da constituição só às matérias mais essenciais, e qualitativamente, da indeterminação das várias disposições, de forma a permitir abundante legislação sobre a mesma matéria, sem esbarrar na Constituição”<sup>12</sup>.

26. É a elasticidade o oposto da rigidez. Enquanto aquela é peculiar à maioria dos sistemas constitucionais tributários, esta é típica do nosso<sup>13</sup>.

---

12. GIUSEPPE CHIARELLI, *Elasticità della Costituzione*, in *Studi di Diritto Costituzionale in Memoria de Luigi Rossi*, ed. Giuffré, Milão, 1952, p. 45.

13. Os termos elasticidade e rigidez aqui empregados são da clássica classificação dos diplomas constitucionais em rígidos ou flexíveis, segundo a teoria das constituições rígidas. A este respeito, v. O. A. BANDEIRA DE MELLO, *Teoria das Constituições Rígidas*, S. Paulo, 1937.

Na lição invocada vê-se sintetizado com muita segurança e nitidez aquilo que, mais longamente e por outras palavras, vimos afirmando com — talvez exagerada — ênfase.

27. Em matéria tributária — ou, melhor dizendo, em matéria de fixação de competência tributária e formas de seu exercício — a nossa Constituição não foi genérica e sintética. Ao contrário, foi particularizada e abundante, não deixando margem — jurídica — para grandes desenvolvimentos e integração pela legislação ordinária e, menos ainda, pelos costumes, pela construção ou outras formas. Não ficou o legislador constituinte brasileiro só nas matérias mais essenciais, nem foi indeterminado em nenhuma disposição. Parece-nos, pois, oportuna a invocação da lição de CHIARELLI, autorizado comentador da Constituição italiana, exatamente para evidenciar — pelo chocante do constrate — quão rígido é o nosso sistema constitucional tributário. Oportunamente examinaremos o sistema italiano para confrontá-lo com o nosso, de forma mais incisiva.

28. Assim, a feição geral dos diversos sistemas constitucionais tributários vigentes pode ser determinada e caracterizada, sob a perspectiva da liberdade concedida à legislação comum, segundo a profundidade e extensão do tratamento dispensado à matéria tributária.

Aquêles diplomas constitucionais que simplesmente façam ligeiras afirmações de alguns princípios fundamentais referentes à tributação ou às garantias individuais em matéria tributária, na razão inversa de sua intensidade e extensão, estarão relegando à lei a competência para desenvolver o sistema tributário e plasmá-lo.

29. A hipótese oposta — aquela na qual a constituição cuida profunda e largamente da matéria — reduz a margem de discricção do legislador ordinário e lhe relega,

praticamente, como conteúdo normativo, matéria regulamentar.

Entre os dois extremos, do mesmo modo, a variação de forma e de profundidade que as circunstâncias históricas e políticas variáveis sugerem ou permitem, nos diversos países.

30. O que ao nosso estudo interessa, das considerações formuladas, é estabelecer a validade científica da classificação dos diversos sistemas constitucionais tributários, em função da liberdade por êles concedida ao legislador ordinário; é anotar que sua feição geral será — sob a perspectiva de sua intensidade e amplitude — rígida ou flexível, conforme se restrinja ao ditame de princípios genéricos, admitindo à lei participar da tarefa de moldar o sistema tributário, ou se estenda, direta e imediatamente, à modelagem do sistema, conferindo à lei simples função regulamentar.

31. Os critérios adotados, da mesma forma que a terminologia técnica, demonstram estarmos imitando os constitucionalistas que, ao estudarem a doutrina do direito constitucional — a partir do direito comparado — classificam os diversos sistemas constitucionais em rígidos e flexíveis, segundo os processos de elaboração das normas constitucionais sejam diversos — e qualificados — ou iguais aos da legislação ordinária<sup>14</sup>.

---

14. “O que caracteriza a constituição rígida não é a distinção entre órgão constitucional e órgão legislativo ordinário, mas a distinção de que esta não pode ser senão consequência, entre função legislativa constitucional e função legislativa ordinária, a qual implica a distinção substancial entre constitucional e matéria não constitucional e, portanto, a determinação do conceito e dos limites do direito constitucional”, (GIUSEPPE CHIARELLI, *Elasticità della Costituzione*, in *Studi di Diritto Costituzionale in memoria di Luigi Rossi*, ed. Giuffré, Milão, 1952, p. 46).

A propósito do problema da discriminação de rendas, escreveu HENSEL que “a melhor repartição de competência consistia em assinar

32. Por outro lado, levamos em consideração o que a nossa melhor doutrina vem observando sobre o “sistema de discriminação de rendas”, ponto essencial — verdadeira “chave de abóbada”, como o diria JOÃO DA GAMA CERQUEIRA — do nosso sistema tributário constitucional.

33. Esta meditação se aclarará com a consideração sobre o direito positivo dos diversos países e se completará, revelando a inteireza de seu valor científico, pelo exame do sistema constitucional tributário brasileiro, classificável dentre os sistemas rígidos e, desde logo, colocado nesse grupo, como o mais rígido de quantos existem, além de juridicamente mais completo.

34. Quer isto dizer que, em contraste com os sistemas constitucionais tributários francês, italiano ou norteamericano, por exemplo, o constituinte brasileiro esgotou a disciplina da matéria tributária, deixando à lei, simplesmente, a função regulamentar. Nenhum arbítrio e limitadíssima esfera de discricção foi outorgada ao legislador ordinário. A matéria tributária é exhaustivamente tratada pela nossa Constituição, sendo todo o nosso sistema tributário moldado pelo próprio constituinte, que não abriu à

---

determinados objetos a cada entidade”. Mas adverte, “tal sistema resultaria excessivamente rígido. Adotou-se, portanto (inclusive na Alemanha) o sistema de deixar ao Ente superior a faculdade de escolher livremente os impostos que desejar arrecadar...” (*op. cit.*, p. 46).

Infere-se desta passagem (êste notável tributarista atribui ao conceito de rigidez o mesmo significado que nós) que o sistema será rígido ou flexível conforme seja exhaustivo e constitucional o trato da matéria ou inversamente. Interessante recordar a lição de STRONG:

“While the outstanding characteristic of the flexible constitution is the unlimited authority of the parliament of the state to which it applies, that of the rigid constitution is the limitation of the power of the legislature by something outside itself. If there are some sorts of laws which the legislature is not permitted by the normal method to enact, it is manifest that particular legislature is not supreme” (C. F. STRONG, *Modern Political Constitutions*, p. 145).

lei a menor possibilidade de criar coisa alguma — se não expressamente prevista — ou mesmo introduzir variações não, prévia e explicitamente, contempladas. Assim, nenhuma contribuição pode a lei dar à feição do nosso sistema tributário. Tudo foi feito e acabado pelo constituinte.

35. Bem o contrário é o que ocorre dos demais sistemas, onde a lei ordinária tem as mais amplas possibilidades de concorrer para o delineamento das feições do próprio sistema tributário, onde a constituição ficou no ditame de princípios genéricos mais amplos.

Vê-se, assim, que os sistemas constitucionais tributários podem ser classificados de maneira geral em sistemas simples e complexos, conforme afirmem um ou dois princípios fundamentais a orientar a ação legislativa institutória dos tributos, ou se desdobrem na colocação de múltiplos e variados princípios positivos ou negativos contendo diretrizes vinculantes para o legislador e medidas de garantia e proteção aos contribuintes.

36. Finalmente, parece oportuno adiantar — o que será exhaustivamente comprovado — que, a nosso ver, o sistema brasileiro é o mais perfeito de quantos existem. É, na verdade, invejável a perfeição técnica da Constituição brasileira, quanto a este aspecto.

1. Sistema é o conjunto unitário e ordenado de elementos, em função de princípios coerentes e harmônicos.

2. Sistema normativo é o conjunto unitário e ordenado de normas, em função de uns tantos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, coordenados em torno de um fundamento comum.

3. Os sistemas não são formados pela soma de seus elementos, mas pela conjugação harmônica deles. Os



sistemas normativos são formados pela composição hierarquizada e sistemática das normas que o compõem.

4. Sistemática é o “*principium relationis*” do sistema; é a própria harmonia fundamental insita a seus princípios e determinante das relações recíprocas entre seus elementos. É o método de ordenação dos elementos, de forma a erigir um sistema.

5. Dentro de um sistema normativo são reconhecíveis diversos sistemas parciais, a partir de perspectivas materiais diversas. Estes sistemas compõem o sistema global — repita-se — não pela sua soma, mas por sua conjugação recíproca, de maneira harmônica e orgânica.

6. O conjunto de normas constitucionais forma o sistema constitucional. O conjunto de normas da Constituição que versa matéria tributária forma o sistema (parcial) constitucional tributário.

7. Considera-se plástico o sistema sintético, simples e flexível bastante para permitir ampla margem de liberdade ao legislador ordinário. Pelo contrário é rígido aquêle sistema que não dê liberdade ao legislador ordinário para desenhar-lhe qualquer traço fundamental.

8. É, por outro lado, exaustivo e complexo o sistema constitucional que trace todos os contornos do sistema, de maneira hirta, nada relegando à legislatura.

9. É simples e enunciativo o sistema constitucional que se circunscreva a só edição dos princípios fundamentais e estabelecimento das linhas mestras dêle próprio, deixando ao legislador ordinário margem para contribuir com sua iniciativa na tarefa de editar princípios e colaborar, inclusive, para plasmar o sistema.

10. O sistema constitucional tributário brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe sòmente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo.