A TAXA DE INCÊNDIO DO ESTADO DE SERGIPE E A TIPICIDADE TRIBUTÁRIA FECHADA

Comentários ao Acórdão proferido no Incidente de Inconstitucionalidade n.0004/2007 relatado pela Desembargadora Clara Leite de Rezende

Roberto de Paula Lima Filho
Assessor jurídico da Desembargadora Clara Leite de Rezende. Pós-graduado em Direito Constitucional pela Universidade Federal de Sergipe. Ex-Professor de Direito Tributário no curso de graduação da Unit-Universidade Tiradentes. Professor de cursos de pós-graduação.

RESUMO: A Lei nº 4.184/99 criou a taxa de incêndio do Estado de Sergipe e seu art. 11, por atribuir competência legislativa primária ao Secretário de Estado de Segurança Pública para disciplinar, por meio de ato infralegal, a sujeição passiva tributária, foi declarado inconstitucional, após voto proferido pela Desembargadora Clara Leite de Rezende no incidente de nº 0004/2007, com base em delegação legislativa externa irregular e violação à separação de poderes, onde foi concluída a impossibilidade de sua cobrança até que seja editada lei em sentido estrito, disciplinando o aspecto pessoal do tributo.

PALAVRAS-CHAVE: Lei 4.184/99; taxa de incêndio; Estado de Sergipe; delegação legislativa externa; separação de poderes; inconstitucionalidade.

ABSTRACT: The law 4184/99 created the fire rate in the State of Sergipe and the art. 11, for assigning primary constitutive competence to the Public Safety Secretary of State to discipline, through non-statutory act, the tax passive submission, was stated as unconstitutional after the vote uttered by the Supreme Court Judge Clara Leite Rezende in the incident nº 0004/2007, based on irregular external legislative delegation and infringement to separation of powers, concluding the impossibility of tax collection until it is created a law in strict meaning, regimenting the personal aspect of the tax.

KEYWORDS: Law 4184/99; fire rate, State of Sergipe; external legislative delegation; separation of powers; unconstitutional

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Contexto histórico-processual do problema; 3. Princípio da legalidade tributária. 3.1. Da Reserva Legal. 3.2. Da Tipicidade Tributária Fechada 4. Delegação Legislativa Externa. 5. Conclusões.

1. INTRODUÇÃO

Um dos temas mais debatidos no Direito Tributário refere-se ao princípio da legalidade.

Longe de ser (des)qualificado como um assunto ultrapassado ou já vastamente discutido, não se pode olvidar que tal princípio, por traduzir a própria essência do Estado de Direito, renova a sua atualidade dia-a-dia, exigindo permanente vigilância do intérprete e aplicador do direito.

O Sistema Tributário Nacional, instituído pela Constituição de 1988, demonstra uma disciplina rígida da matéria, a despeito das exceções expressas que, antes de comprometerem a harmonia do conjunto normativo, corroboram a firmeza dos postulados magnos relacionados à segurança jurídica.

O arcabouço princípiológico esculpido no atual texto da Lei Maior revela a constante preocupação do legislador constituinte com a manutenção de uma estrutura normativa que seja, há um só tempo, além de informadora da atuação estatal no exercício de sua competência tributária, também garantidora de certos direitos deferidos aos contribuintes.

A legalidade tributária, na sintonia dos demais princípios constitucionais tributários, ontologicamente envolve uma riqueza de conteúdo, precipuamente quando se discute quais matérias são submetidas à reserva legal absoluta, ou quais integram a tipicidade tributária, ou ainda, quando se busca qual o veículo normativo adequado para regular cada nível da relação obrigacional tributária.

Neste momento, a análise deve captar a função de cada espécie normativa, como parte do sistema, identificando-a no rol descritivo dos componentes da legislação tributária (art. 96 do CTN).

Toda reflexão dirigida ao tema só contribui para que, de uma forma ou de outra, sejam enaltecidos os princípios que compõem o sistema constitucional tributário.

Cada exação possui características singulares e, quando posta à apreciação de uma Corte, desafia o tino de seus membros quanto à sua conformação com a ordem jurídica então vigente de molde a coibir eventuais excessos por parte do poder público.

O Tribunal de Justiça, atento a esta necessidade, procedeu com cuidadoso exame acerca da taxa de incêndio instituída pelo Estado de Sergipe, ante todos os questionamentos até então suscitados, particularmente quando do julgamento do Incidente de Inconstitucionalidade n.0004/2007.

O voto da Eminente Relatora, a Desembargadora Clara Leite de Rezende, acolhido unanimemente pela Excelsa Corte Plenária, percucientemente assinalou os aspectos do tributo em foco, especialmente pela forma como fora instituído, desvelando vícios que serão objeto do presente estudo em breves considerações.

2. CONTEXTO HISTÓRICO-PROCESSUAL DO PROBLEMA

A Taxa Anual de Segurança Contra Incêndio foi instituída pelo Estado de Sergipe por meio da Lei n. 4.184 de 22 de dezembro de 1999, publicada no *Diário Oficial* do dia 24 do mesmo mês e ano.

A lei, na verdade, criou duas taxas, uma relacionada com a aprovação de projetos de construção e outra com o serviço de prevenção e combate a incêndio, sendo que somente esta última foi objeto dos questionamentos junto à Justiça, ora trazidos à baila.

Toda criação de tributo, especialmente quando não comumente cobrado em dada localidade, é sempre acompanhada de muita discussão, não só no campo jurídico como na seara dos colóquios populares.

Afinal de contas toda atuação estatal que implique em diminuição do patrimônio do particular enseja, invariavelmente, reclamações por parte dos futuros devedores.

Em meio aos acalourados debates sobre o assunto, a Ordem dos Advogados do Brasil, seccional-Sergipe, por intermédio de seu presidente, ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 0003/2001

no Tribunal de Justiça deste Estado contra a mencionada lei, alegando como vícios, perante a Constituição Estadual (CE): a) vício de forma por suposta exigência de lei complementar para instituição da taxa (arts. 60, I e 147, I da CE); b) ausência de especificidade e divisibilidade nos serviços de segurança pública de proteção contra incêndios (art. 134, II da CE); c) mesma base de cálculo do IPTU (art. 134, §2º da CE) por considerar a área do imóvel como um dos seus elementos, d) violação ao princípio da uniformidade geográfica (art. 137, II da CE) por limitar a cobrança aos municípios de Aracaju e Estância.

O Eminente Relator, Desembargador José Artêmio Barreto, rechaçou um a um os vícios apontados pela acionante, mas fez uma ressalva quanto a um ponto levantado pelo voto-vista da Eminente Desembargadora Clara Leite de Rezende, cujo trecho em destaque é do seguinte teor:

> *"É que, em relação à base de cálculo estabelecida pelos artigos 4º, 5º e 6º da Lei mencionada, há uma desvinculação, apenas parcial do tributo descrito no inciso II do art.1º e 2º da Lei Estadual n. 4.184/99. Realmente, a base de cálculo estatuída guarda referência, somente, à taxa referente ao combate de incêndio, pânico, resgate e remoção em acidentes terrestres, serviço este prestado ou posto à disposição do contribuinte. Não em relação aos acidentes automobilísticos, salvamentos aquáticos e aéreos.*
>
> *(...)*
> *Ora, se a base de cálculo não engloba toda definição da hipótese de incidência do tributo, o caso será de declaração de inconstitucionalidade da parte que extrapola tal definição; não da sua totalidade."*

Neste particular, precisa a observação da desembargadora de que a taxa vinculou-se a sinistros terrestres, especialmente por referir-se, sua base de cálculo, à área do imóvel (art. 4º, inciso I da Lei 4.184/99).

Diante desta anotação, o Eminente Relator votou pelo provimento parcial apenas para o fim de ser declarada a lei constitucional, mas com redução de texto, retirando-se as expressões "*em acidentes automobilísticos,*

salvamentos aquáticos, ... e aéreos...", constantes do inciso II do art. 1º da referida lei.

Contra este acórdão foi interposto Embargos de Declaração nº 0081/2002 que foram inacolhidos.

Mais de cinco anos após, precisamente no dia 29/08/2005, a mesma seccional dos Advogados ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 0002/2005, arguindo agora, unicamente, vício de iniciativa, ao fundamento de que cabia com exclusividade ao Governador do Estado a deflagração do processo legislativo da lei em questão, por se tratar de uma lei tributária.

O E. Tribunal Pleno, por maioria, ratificou voto da Eminente Relatora, a Desembargadora Suzana Maria Carvalho Oliveira, no sentido de não caber iniciativa privativa do parlamento estadual em sede de leis tributárias, na linha do que decidido pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 724, e indeferiu a medida cautelar pleiteada.

Neste mesmo ano (2005), foi interposta Apelação Cível nº 1.239 pelo Estado de Sergipe contra sentença proferida em Ação Declaratória c/c Depósito Suspensivo de Crédito Tributário.

O magistrado de piso, analisando o problema à luz do art. 145, inciso II da Carta Federal, julgou procedente a ação e declarou incidentalmente a inconstitucionalidade da famigerada lei, sopesando, mais uma vez, a inespecificidade e indivisibilidade dos serviços vinculados à taxa de incêndio.

O STF, no dia 25/02/1999, julgou pela legitimidade de taxa idêntica no Estado de Minas Gerais.

No dia 05/05/1999, quando do julgamento da ADI 1942/PA, concluiu que os serviços de segurança pública devem ser sustentados por impostos.

No dia 01/04/2004, a Corte Suprema profere julgamento de igual teor na ADI 2424/CE.

Nesta cronologia surgiu a dúvida, haja vista que os corpos de bombeiros estão previstos no capítulo referente à segurança pública, conforme dicção do art. 144 da Constituição Federal.

Em seguida, o STF, no dia 23/02/2005, ao julgar a Rcl-Agr 2617/MG, assinala em sua ementa que o uso potencial do serviço de extinção de incêndio é sustentada por impostos.

Em face desta sequência de julgados foi acolhido o incidente na Apelação Cível n.1239/2005 e encaminhado ao T. Pleno.

Contudo, uma vez processado o incidente, foram afastadas todas as inconstitucionalidades apontadas pela parte autora, inclusive a da inespecificidade e indivisibilidade da taxa em debate, em função de um julgado mais recente do STF (19/06/2007).

Todavia, a Eminente Desembargadora Clara Leite, ao exarar seu voto, destacou um dispositivo da lei questionada por entendê-lo maculado com outra inconstitucionalidade não antes detectada.

Confira-se o texto:

> "Art. 11 – *O Secretário de Estado da Segurança Pública, anualmente, até o dia 31 (trinta e um) de dezembro, fixará, através de ato administrativo, as áreas de atuação de cada unidade de Bombeiros, para efeito de incidência da Taxa Anual de Segurança contra Incêndio*."

Com base neste dispositivo o Ilmo. Sr. Secretário de Estado editou a Portaria nº 017/2001, limitando a incidência aos munícipes de Aracaju.

Com este quadro normativo, a Eminente julgadora realçou em seu voto a violação tanto ao **princípio da legalidade**, aspectos da reserva legal e da tipicidade tributária fechada, quanto ao da **separação de poderes**, em face de delegação legislativa externa realizada fora do rito estabelecido nas Constituições Federal e Estadual.

3. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da legalidade tributária está previsto no art. 150, inciso I da Constituição Federal como uma das limitações constitucionais do poder de tributar.

O limite se evidencia na medida em que proíbe a instituição ou majoração de tributo sem que o seja por meio de "lei".

O sentido da expressão "lei", aqui, ressalta, à evidência, tratar-se de lei não somente em sentido material, mas essencialmente em sentido formal, norma produzida pelos representantes do povo, após tramitação legislativa parlamentar, com poder eficacial suficiente a inovar no mundo jurídico.

A despeito de ser exercido o poder de império pelo Estado sobre o particular, consistindo numa relação vertical, não é lícito concluir que a relação de tributação configure uma simples relação de poder. Sendo a lei o limite, a relação será eminentemente jurídica.

E é justamente neste particular que se avulta a missão do Direito Tributário, para limitar a atuação estatal ao regular esta relação que, pela essência, inicia-se desequilibrada.

Da análise do Sistema Tributário Nacional (arts. 145/162), verifica-se que o veículo normativo, em regra, para instituição dos tributos, é a lei ordinária. Diz-se "em regra" em função de que o próprio texto magno destaca algumas espécies tributárias veiculadas por lei complementar, são elas: empréstimos compulsórios (art. 148), imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII) imposto residual da União e contribuição de seguridade social residual (art. 195, §4º).

Há quem sustente uma mitigação do próprio princípio com a possibilidade de edição de medidas provisórias, na previsão contida no art. 62, §2º da Lei maior.

Este último aspecto, contudo, escapa ao foco de exame do presente ensaio.

Não se tenciona aqui, exaurir o estudo de tão relevante princípio, mas simplesmente analisá-lo em cotejo com o voto da Eminente Desembargadora, lançado no Incidente de Inconstitucionalidade n.004/2007, em que ficaram destacados aspectos do princípio da legalidade concernentes à reserva legal e à tipicidade tributária que serão analisados a seguir.

3.1. DA RESERVA LEGAL

O princípio da legalidade tributária é regulado no art. 97 do CTN:

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

> *III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;*
>
> *IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*
> *V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*
>
> *VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.[...]"grifei*

O professor HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO, analisando o dispositivo supra, aduz que:

> *"O art. 97 do CTN limita-se a explicitar, de maneira didática, o conteúdo do princípio constitucional da estrita legalidade tributária. Tanto é assim que a jurisprudência do STJ pacificou-se 'no sentido de que a análise da violação do art. 97 do CTN é inviável pela via do recurso especial, uma vez considerando que o citado artigo é mera repetição do art. 150, I, da CF/88'(STJ, 1ª t., AgRg no Resp 380.509/RS, Rel. Mini. Denise Arruda, j. em 2/9/2004, DJ de 30/9/2004, p. 217)."*[1]

O mestre RICARDO LOBO TORRES, analisando o princípio da legalidade tributária, professa valiosas lições, nos moldes em que realçadas no aludido voto:

> *""Três subprincípios auxiliam a concretização do princípio da legalidade: a superlegalidade, a reserva da lei e o primado da lei.*
> *[...]*
> *Superlegalidade tributária é o subprincípio que indica estar a lei formal vinculada às normas superiores da Constituição Tributária, devendo o legislador respeitar o sistema de discriminação de rendas e os princípios gerais*

> *da imposição fiscal.*
> *[...]*
> *O subprincípio da reserva da lei tributária significa que só a lei formal (ou a medida provisória, quando cabível) pode exigir ou aumentar tributo. A linguagem constitucional brasileira emprega como sinônimos os termos exigir, instituir e decretar. O CTN, ao explicar o princípio da reserva da lei, no art. 97, a definição do fato gerador, a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, a cominação de penalidades e as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades."* [2]

Destarte, o art. 97 do CTN elenca as matérias de estrita legalidade ou de reserva legal de maneira que somente a lei formal se apresenta como veículo idôneo para cuidá-las, sendo írrita a utilização de ato infralegal com o mesmo desiderato.

Neste contexto, eis um dos motivos corretamente assinalados pelo voto em exame para declarar inválida a Portaria nº 017/2001, da lavra do Sr. Secretário de Estado de Segurança Pública, que limitou a incidência da referida taxa aos munícipes de Aracaju.

3.2. DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA FECHADA

No direito tributário, a exemplo do que ocorre no direito penal, indispensável a configuração exaustiva do tipo legal com a descrição, *in casu*, da hipótese de incidência.

As matérias constantes do art. 97 do CTN integram o tipo tributário, orientando o legislador ordinário quando da criação do tributo.

Ainda nas lições do professor RICARDO LOBO TORRES:

> *"O princípio da tipicidade tributária é outro corolário da legalidade. Pode ter três sentidos distintos, conforme se vincule à criação do tipo, à definição do fato gerador ou à interpretação e aplicação.*
> *A tipicidade na acepção germânica de Typisierung orienta o legislador na criação do tipo tributário, que é uma das configurações lógicas do pensamento jurídico, quando existe a escolha de formas abrangentes. Enquanto o conceito*

> *jurídico torna-se objeto de definição da lei e tem caráter abstrato, o tipo é apenas descrito pelo legislador e tem simultaneamente aspectos gerais e concretos, pois absorve características presentes na vida social.*
> *[...]*
> *A tipicidade pode corresponder, de um segundo ponto de vista, ao princípio da plena determinação do fato gerador (Tatbestandbestimmtheit para os alemães). Emana dos princípios da reserva da lei e da separação de poderes e sinaliza no sentido de que o fato gerador do tributo deve vir exaustivamente definido na lei, seja no seu aspecto nuclear, seja nos aspectos subjetivos, temporais e quantitativos, de preferência através de conceitos determinados e enumerações casuísticas." (ob. Cit.Pgs. 97/98)"grifei*

A tipicidade tributária milita em favor da segurança jurídica, especialmente por impor ao ente tributante o dever de, quando da instituição do tributo, por meio de lei, descrever todos os aspectos da hipótese de incidência (pessoal, quantitativo, espacial, temporal, material) de forma que o contribuinte tenha a certeza de qual o fato que, uma vez praticado, converte-se em fato gerador da obrigação principal (art. 114 do CTN).

É em razão de tal característica que a doutrina a denomina de **tipicidade tributária fechada ou cerrada**, afastando a possibilidade de que a tributação, que é essencialmente vinculada (art. 3º CTN in fine), fique refém das veleidades do administrador em meio a seus discricionarismos.

Neste tema, indispensáveis as lições da abalizada tributarista YONE DOLACIO DE OLIVEIRA, destacadas no voto da desembargadora:

> "Em decorrência, o princípio da tipicidade não se refere apenas à adequação do fato à norma legal, também expressa exigência para o legislador referida ao conteúdo material na edição das leis que criam ou aumentam tributo. Pode-se dizer que o princípio da tipicidade é uma exigência dirigida ao legislador de proceder a rigorosa e exaustiva definição das notas características do tipo legal, que são sempre necessárias. Entendo

> que os dois princípios devem ser vistos em complementariedade, não se dando preeminência a qualquer um deles. Assim, se o princípio da legalidade exige lei formal, o princípio da tipicidade impõe a conduta dos titulares, da competência impositiva para criação e aumento do tributo – a definição do fato gerador, da base de cálculo, alíquota e sujeito passivo (art. 97 do CTN complementando o princípio da legalidade e informando o princípio da tipicidade)
> *[...]*
> *O exposto revela que a tipicidade no Direito Tributário é rígida, cerrada, do mesmo modo que no Direito Penal, uma vez que o tipo legal tributário também é fechado ou cerrado."[3] grifei*

Na linha do que exposto, as precisas palavras de SAMANTHA MEYER-PFLUG:

> *"Em síntese, o princípio da tipicidade, ao exigir que os tipos tributários sejam traçados de maneira minuciosa e detalhada pela lei, acaba por contribuir com o princípio da segurança jurídica do contribuinte, na exata medida em que todos os elementos necessários do tipo tributário constam da própria lei, não havendo, assim, margem para a discricionariedade seja do Fisco, seja do Poder Judiciário."[4]*

Improcede, portanto, a alegação do recorrente (Apelação 1.239/2005) quando tenta justificar que os serviços ainda não estão estruturados nos demais municípios, haja vista tratar-se justamente de um tributo cujo fato gerador é vinculado à disponibilidade de serviços, reclamando a incidência do art. 79, inciso I, alínea "b" do CTN, que exige atividade administrativa em efetivo funcionamento em casos que tais.

Não haverá outro meio idôneo senão a própria lei formal para disciplinar a gradativa incidência à medida de estruturação dos serviços, nunca sendo lícito a simples edição de ato infralegal com o fito de integrar o aspecto pessoal da exação, haja vista que acaba por configurar uma medida subordinada inteira e exclusivamente à discricionariedade do

administrador, em sentido diametralmente oposto à essência vinculada da atividade tributária (art. 3º in fine do CTN).

Em tais situações, não há que se falar em relação obrigacional tributária, sendo indevida qualquer cobrança.

Neste sentido, preciosas as lições do festejado ROQUE CARRAZZA:

> *"A hipótese de incidência tributária – sempre veiculada por meio de lei – deve conter uma exaustiva descrição dos pressupostos tributários, apta a permitir que todos eles sejam perfeitamente reconhecidos, quando ocorrerem, no mundo fenomênico.*
> *(...) Quando a hipótese de incidência é incompleta, ou seja, não descreve, de modo exaustivo, o 'tipo tributário', a exação não poderá ser exigida."*[5]

4. DELEGAÇÃO LEGISLATIVA EXTERNA

Outro importantíssimo ponto levantado no referido voto do Incidente de Inconstitucionalidade nº 0004/2007 respeita à delegação legislativa externa indevidamente realizada.

O art. 11 da Lei 4.184/99 delegou ao Executivo, particularmente ao Sr. Secretário de Segurança Pública, competência normativa primária, desgarrando-se da ritualística do art. 68 da Constituição Federal e do art. 66 da Carta Estadual que tratam das leis delegadas.

O mencionado dispositivo delegou ao administrador poderes para legislar primariamente sobre o aspecto pessoal da taxa, o que levou o Sr. Secretário a editar a Portaria nº 017/2001, limitando sua incidência aos munícipes de Aracaju.

Acabou por excluir da incidência os demais contribuintes residentes de outros municípios.

A outorga de isenção é hipótese de exclusão do crédito tributário, matéria também elencada no art. 97 do CTN (inciso VI).

O STF já proferiu decisão neste tema, tendo o Ministro Celso de Mello lavrado brilhante voto:

> *"EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – LEI ESTADUAL QUE OUTORGA AO PODER*

EXECUTIVO A PRERROGATIVA DE DISPOR, NORMATIVAMENTE, SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA - DELEGAÇÃO LEGISLATIVA EXTERNA - MATÉRIA DE DIREITO ESTRITO - POSTULADO DA SEPARAÇÃO DE PODERES - PRINCÍPIO DA RESERVA ABSOLUTA DE LEI EM SENTIDO FORMAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - CONVENIÊNCIA DA SUSPENSÃO DE EFICÁCIA DAS NORMAS LEGAIS IMPUGNADAS - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA - A essência do direito tributário - respeitados os postulados fixados pela própria Constituição - reside na integral submissão do poder estatal a rule of law. *A lei, enquanto manifestação estatal estritamente ajustada aos postulados subordinantes do texto consubstanciado na Carta da República, qualifica-se como decisivo instrumento de garantia constitucional dos contribuintes contra eventuais excessos do Poder Executivo em matéria tributária. Considerações em torno das dimensões em que se projeta o princípio da reserva constitucional de lei. - A nova Constituição da República revelou-se extremamente fiel ao postulado da separação de poderes, disciplinando, mediante regime de direito estrito, a possibilidade, sempre excepcional, de o Parlamento proceder a delegação legislativa externa em favor do Poder Executivo. A delegação legislativa externa, nos casos em que se apresente possível, só pode ser veiculada mediante resolução, que constitui o meio formalmente idôneo para consubstanciar, em nosso sistema constitucional, o ato de outorga parlamentar de funções normativas ao Poder Executivo. A resolução não pode ser validamente substituída, em tema de delegação legislativa, por lei comum, cujo processo de formação não se ajusta à disciplina ritual fixada pelo art. 68 da Constituição. A vontade do legislador, que substitui arbitrariamente a lei delegada pela figura da lei ordinária, objetivando, com esse procedimento, transferir ao Poder Executivo o exercício de competência normativa primária, revela-se írrita e desvestida de qualquer eficácia jurídica no plano constitucional. O Executivo não pode, fundando-se*

> *em mera permissão legislativa constante de lei comum, valer-se do regulamento delegado ou autorizado como sucedâneo da lei delegada para o efeito de disciplinar, normativamente, temas sujeitos a reserva constitucional de lei. - Não basta, para que se legitime a atividade estatal, que o Poder Público tenha promulgado um ato legislativo. Impõe-se, antes de mais nada, que o legislador, abstendo-se de agir* ultra vires*, não haja excedido os limites que condicionam, no plano constitucional, o exercício de sua indisponível prerrogativa de fazer instaurar, em caráter inaugural, a ordem jurídico-normativa. Isso significa dizer que o legislador não pode abdicar de sua competência institucional para permitir que outros órgãos do Estado - como o Poder Executivo - produzam a norma que, por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar. O legislador, em consequência, não pode deslocar para a esfera institucional de atuação do Poder Executivo - que constitui instância juridicamente inadequada - o exercício do poder de regulação estatal incidente sobre determinadas categorias temáticas - (a) a outorga de isenção fiscal, (b) a redução da base de cálculo tributária, (c) a concessão de crédito presumido e (d) a prorrogação dos prazos de recolhimento dos tributos -, as quais se acham necessariamente submetidas, em razão de sua própria natureza, ao postulado constitucional da reserva absoluta de lei em sentido formal. - Traduz situação configuradora de ilícito constitucional a outorga parlamentar ao Poder Executivo de prerrogativa jurídica cuja* sedes materiae *- tendo em vista o sistema constitucional de poderes limitados vigente no Brasil - só pode residir em atos estatais primários editados pelo Poder Legislativo. (ADI-MC 1296/PE – PERNAMBUCO MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Relator(a): Min. CELSO DE MELLO Julgamento: 14/06/1995 Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO)(GN)*

Elucidativas as lições do aclamado professor LEANDRO PAULSEN:

> "Aliás, não há a possibilidade de qualquer delegação de competência legislativa ao Executivo para que institua tributo, qualquer que seja,

> tampouco para que integre a norma tributária impositiva, ressalvadas apenas as atenuações através das quais a própria Constituição, de modo excepcional, autoriza a graduação de alíquotas pelo Executivo, nas condições e limites de lei (art. 153, §1º) ou, simplesmente, sua redução ou restabelecimento (art. 177, §4º, b). Tais hipóteses, aliás, inclusive, reforçam o entendimento de que, em todos os demais casos sequer atenuação será possível, restando vedada a integração da norma tributária impositiva pelo Executivo, que deve se limitar a editar os regulamentos para a fiel execução da lei."[6]

Na relação harmônica entre os Poderes, o constituinte previu excepcionalmente o exercício atípico de funções. Uma delas consiste no poder normativo do Executivo em situações como, o poder regulamentar, a edição de leis delegadas e de medidas provisórias.

Interessante notar que, em todas estas, o próprio sistema tratou de contornar limites ao Poder Executivo, v.g., nos casos previstos no inciso V do art. 49 da Lex Legum.

Particularizada a hipótese de lei delegada, observe-se que o Poder Legislativo delega função típica ao Executivo, submetendo-se este último, além da observância aos limites materiais estipulados em resolução, à suspensividade em caso de exorbitância dos limites da delegação legislativa.

Este rito da lei delegada apenas evidencia um mecanismo de controle inerente ao *check and balances*, cuja lógica do sistema consiste em legitimar o poder delegante, titular da competência normativa primária, a sustar o exercício legislativo exorbitante do delegatário, como decorrência natural controle parlamentar.

A delegação pura e simples de função típica de legislar ao Executivo, por meio de lei ordinária, desgarra das regras de controle do sistema, pois cria situação que escapa ao controle parlamentar posterior, remanescendo unicamente o controle judicial.

5. CONCLUSÕES

A Lei nº 4.184/99 que instituiu a taxa de incêndio do Estado de Sergipe, após sucessivos questionamentos, teve sua inconstitucionalidade reconhecida em Incidente de Inconstitucionalidade nº 004/2007.

O voto da Eminente Relatora, a Desembargadora Clara Leite de Rezende, acolhido unanimemente pelo Egrégio Tribunal Pleno, apontou vícios no art. 11 da mencionada lei e da Portaria nº 017/2001, concernentes à vulneração aos princípios da legalidade, nos aspectos da reserva legal e da tipicidade tributária fechada, além do princípio da separação de poderes, em função da irregular delegação legislativa externa por inobservância dos requisitos das leis delegadas.

Não estando, *in casu*, preenchidos todos os elementos da tipicidade tributária fechada, ilegítima a exação e indevida a sua cobrança em qualquer que seja a localidade no espaço territorial do Estado de Sergipe.

O julgamento do E. Tribunal de Justiça neste particular revela caminhar pelas veredas da boa aplicação do Direito, como guardião das normas constitucionais em sede de controle, em prol, essencialmente, das garantias fundamentais dos contribuintes.

Notas

[1] In *Código Tributário Nacional.* Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. São Paulo: Atlas
– 2007. P.189.

[2] in *Curso de direito financeiro e tributário.* 8ª ed. Atual. Até a publicação da Emenda Constitucional nº 31, de 14.12.2000 e das Leis Complementares 104 e 105, de 10.01.01.
– Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

[3] in *Curso de Direito Tributário*/Ives Gandra da Silva Martins, coordenador.
– 2. ed. Belém: CEJUP; Centro de Extensão Universitária, 1993. Pgs. 153/154

[4] In *Curso de Direito Tributário*/Ives Gandra da Silva Martins, coordenador.
– 9ª ed. Saraiva. 2006. artigo Do Princípio da Legalidade e da Tipicidade. P.144.

[5] In *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 19ª ed., São Paulo, Melhoramentos, cit., p. 387.

[6] in *Curso de Direito Tributário*/Leandro Paulsen. 2ª ed. Ver. Atual.
– Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. Pgs. 89/90

BIBLIOGRAFIA

CARRAZZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário*, 19ª ed., São Paulo, Melhoramentos, cit., p. 387

DE OLIVEIRA, Yone Dolacio. *Curso de direito tributário*/Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. – 2ª ed. Belém: CEJUP; Centro de Extensão Universitária, 1993. Pgs. 153/154

MEYER-PFLUG, Samantha. *Curso de direito tributário*/Ives Gandra da Silva Martins, coordenador. – 9ª ed. Saraiva. 2006. artigo Do Princípio da Legalidade e da Tipicidade. P.144.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 2ª ed. Ver. Atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. Pgs. 89/90

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código tributário nacional. Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. São Paulo: Atlas – 2007. P.189.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8ª ed. Atual. Até a publicação da Emenda Constitucional n. 31, de 14.12.2000 e das Leis Complementares 104 e 105, de 10.01.01. – Rio de Janeiro: Renovar, 2001.