

HUMBERTO ÁVILA

LEGALIDADE
TRIBUTÁRIA
MATERIAL

Conteúdo, Critérios e Medida
do Dever de Determinação

4^a

EDIÇÃO

Revista,
atualizada
e ampliada

2026

 EDITORA
*Jus*PODIVM |  MALHEIROS
EDITORES

www.editorajuspodivm.com.br

Fundamentos da Legalidade Tributária Material

1.1 Legalidade. 1.2 Dignidade. 1.3 Liberdade. 1.4 Igualdade. 1.5. Democracia. 1.6. Estado de Direito. 1.7. Segurança jurídica. 1.8. Separação dos Poderes.

1.1 Legalidade

Como dito, a legalidade tributária material está prevista no inciso I do art. 150 da Constituição, de acordo com o qual a exigência e o aumento de tributos devem ser estabelecidos em lei. Mais e diferentemente do que apenas prever que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão *em virtude de lei*”, como genericamente enunciado no inciso II de seu art. 5º, a Constituição, na seção intitulada “Das Limitações ao Poder de Tributar”, constante do capítulo “Do Sistema Tributário Nacional”, estatui a legalidade tributária material por meio de norma específica que a qualifica como uma garantia destinada a estabelecer em lei a exigência e o aumento de tributos: “Sem prejuízo de outras *garantias* asseguradas ao contribuinte, é *vedado* (...) exigir ou aumentar tributo *sem lei que o estabeleça*”. As expressões “em virtude de lei” e “sem lei que o estabeleça” comportam, como é de ver, significados diversos, já que, consoante a segunda expressão, para a instituição ou a majoração de um tributo não basta a edição da lei exigida pela primeira (“em virtude de lei”), sendo antes e também necessário que a própria lei dê conta de as estabelecer ou determinar (“sem lei que o estabeleça”).

Note-se, ademais, características fundamentais da legalidade tributária material: a) ela foi normativamente estruturada como uma regra e não como um princípio, em razão do que não se sujeita a uma ponderação horizontal com eventuais princípios colidentes; b) ela foi caracterizada como uma regra específica, dadas as suas particularidades, em função do que ela prevalece frente a normas genéricas; c) ela foi qualificada como uma “garantia assegurada aos contribuintes”, e não como um instrumento em favor do Estado, em virtude do que ela não pode ser objeto de uma emenda constitucional tendente a aboli-la conforme proibição prevista pelo parágrafo 4º do artigo 60 da Constituição.

Precisamente porque qualificada pela própria Constituição como um instrumento para garantir a eficácia de direitos (“uma garantia”) e, ao mesmo tempo, um mecanismo protetivo do contribuinte destinado a limitar o exercício do poder de tributar (“uma limitação”), é forçoso que a legalidade tributária material seja conectada com os direitos cuja eficácia visa a garantir e com o poder que tem em mira limitar. Nesse aspecto, em um amplo universo de conexões que coerente e consistentemente precisa ser desenvolvido, cumpre destacar a vinculação da legalidade tributária material com os direitos fundamentais à dignidade humana, à liberdade e à igualdade e com os princípios fundamentais da democracia, do Estado de Direito, da segurança jurídica e da separação dos Poderes.

1.2 Dignidade

O direito fundamental à dignidade humana garante ao cidadão a plena capacidade de viver o presente e conceber o futuro livremente, conferindo-lhe autonomia, isto é, o poder de construir com independência os próprios desígnios e ser de fato tratado como um sujeito e um fim em si mesmo, e não como simples objeto ou meio a serviço de outros fins [Ávila 2022b:13]. Ocorre, contudo, que a capacidade do indivíduo de ser autor da própria identidade e da própria vida, agindo consciente e livremente para definir os próprios desígnios e as próprias responsabilidades, pressupõe a satisfação de certos requisitos fundamentais,

entre os quais a possibilidade de conhecer e compreender o conteúdo das leis que regulam e/ou restringem o exercício de tal capacidade. Quando não lhe é dado conhecer ou compreender o conteúdo dessas leis, termina o indivíduo por ser tratado como mero objeto ou instrumento, não como um sujeito capaz de definir, com autonomia, seu presente e seu futuro, porquanto não lhe é possível agir orientado por um Direito que desconhece ou não compreende, nem suportar uma consequência que não pode razoavelmente prever.

Nesse sentido, a legalidade tributária material serve de instrumento para atribuir eficácia ao direito fundamental à dignidade humana, na medida em que permite ao indivíduo acessar e assimilar o conteúdo das leis que instituem ou aumentam tributos – vale dizer, possibilita ao contribuinte exercer sua autonomia com base no caráter orientador do Direito, arcando com as consequências que calcado neste pode razoavelmente prever. Para que não fique o argumento sem ilustração, conceba-se o seguinte exemplo: o legislador tributário edita uma regra cuja estrutura lógica pode ser representada do ponto de vista hipotético-condicional como “Se A, então Z”, sendo “A” a hipótese de incidência e “Z” a consequência normativa. Pois bem, se o contribuinte, diante dessa norma, não puder acessar nem compreender o conteúdo da hipótese “A” e/ou da consequência “Z”, quer por desconhecimento seu, quer por indeterminação do próprio conteúdo normativo, não logrará exercer sua autonomia com base no caráter orientador do Direito, nem razoavelmente prever as consequências a que estará sujeito no futuro por força dos atos que venha a praticar no presente.

1.3 Liberdade

O direito fundamental à liberdade, por seu turno, garante ao indivíduo o poder de autonomamente definir qual projeto de vida pretende construir, quais atos deseja praticar e quais consequências quer e aceita suportar, exigindo-se-lhe para tanto que esteja consciente e bem-informado acerca das alternativas de ação de que dispõe, bem como que seja capaz de determinar

as consequências que cada uma delas futuramente desencadeará [Ávila 2022b:14]. Um indivíduo que não conheça ou não compreenda as opções de ação que se lhe apresentam e que não possua aptidão para prever minimamente as consequências que a adoção de cada uma delas vai produzir, um tal indivíduo não alcançará desenhar com autonomia sua própria existência, nem lhe determinar com independência o conteúdo. Compreendida de maneira larga, o direito fundamental de liberdade abrange não apenas um conjunto de bens imateriais, como âmbitos de ação relacionados ao desenvolvimento individual, profissional, familiar, cultural, educacional, entre tantos outros, como também um conjunto de bens materiais e estruturas institucionais, em cujo âmbito estão o direito de propriedade e o devido processo legal.

Nesse tocante, a legalidade tributária material serve de instrumento para atribuir eficácia ao direito fundamental à liberdade, uma vez que franqueia ao indivíduo a possibilidade de tomar decisões bem-informadas e efetivas. Possibilidade que só se materializará, contudo, seguindo no ilustrativo exemplo da regra “Se A, então Z”, se lhe for dado conhecer e compreender o significado de “A” e dimensionar razoavelmente a extensão e a intensidade da consequência “Z”. Do contrário – isto é, não sendo o contribuinte capaz de acessar nem de assimilar o conteúdo da hipótese “A” e/ou da consequência “Z”, seja por ignorância, seja por indeterminação do próprio conteúdo – não poderá autodeterminar-se de forma livre e racional, dentro dos limites do Direito, decidindo se prefere praticar o fato “A” e, de maneira responsável, submeter-se à consequência “Z” ou se, para evitar a consequência “Z”, julga melhor praticar o fato “B”, afastando-se da consequência prevista para o fato “A”.

1.4 Igualdade

O princípio da igualdade exige, de um lado, que as normas sejam iguais em seu conteúdo para todos os contribuintes (igualdade na lei); de outro, que elas sejam uniformemente aplicadas a todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação

(igualdade perante a lei) [Ávila 2021b:77]. Na sua estrutura, o princípio da igualdade pressupõe um conceito de relação que envolve os seguintes elementos: dois ou mais sujeitos, objeto de comparação; uma medida de comparação; um elemento indicativo aferidor da medida de comparação; uma finalidade que justifica a comparação [Ávila 2021b:45]. Assim, por exemplo, dois ou mais contribuintes são iguais ou diferentes com base na sua capacidade contributiva, aferida por meio da sua renda, para efeito de pagar determinado tributo com finalidade fiscal. Haverá tratamento desigual sempre que os contribuintes forem tratados com base em critério que seja vedado e contextualmente injustificado, como sucederá quando eles forem tratados de maneira desigual unicamente por conta da atividade econômica ou profissão que exercerem, ou que não mantenha relação de razoabilidade com a finalidade que justifica sua utilização, como ocorrerá se a finalidade da comparação for a redução da desigualdade regional e o critério eleito não for a localização do contribuinte.

A exigência de igualdade, portanto, atua sobre a própria conformação da lei: para tratar igualmente os contribuintes a lei deverá preservar um conteúdo isonômico que, por sua vez, deverá ser uniformemente aplicado a todos que se encontrarem na mesma situação, devendo, por isso mesmo, ser geral e abstrata, dirigindo-se indistintamente a uma classe de pessoas e de situações, sem distinções que não mantenham uma relação de razoabilidade com a finalidade que justificou a sua utilização.

Nesse sentido, a legalidade tributária material serve de meio para atribuir eficácia ao princípio da igualdade, porquanto deve preservar, no seu conteúdo e na sua aplicação, a igualdade de tratamento. Para o tema ora discutido tal constatação é de suma importância, na medida em que o critério normativo eleito pelo Poder Legislativo para instituir ou majorar tributos deve tanto ser igualitário quanto ser aplicado de modo igual a todos os contribuintes. Desse modo, não pode o intérprete ou aplicador da lei desconsiderar os critérios normativos eleitos pelo Poder Legislativo em favor de outros critérios a serem,

caso a caso, escolhidos para cada situação sem que, ao assim agir, torne a lei desigual no seu conteúdo ou na sua aplicação. Novamente recorrendo ao ilustrativo exemplo, haverá violação ao princípio da igualdade sempre que a regra “Se A, então Z” não tiver seu conteúdo “A” para todos os casos, nem tiver esse conteúdo aplicado de maneira uniforme para todos aqueles que se encontrarem na mesma situação. Haverá violação à exigência de igualdade, por exemplo, quando o conteúdo da hipótese “A” for transformado em “B” ou quando, no momento da aplicação, a consequência “Z” for aplicada mesmo a quem não praticar o fato “A”.

1.5 Democracia

O princípio democrático exige que os fundamentos que interfiram na liberdade do cidadão e afetem o seu conhecimento, a sua confiança e a sua previsibilidade acerca do Direito sejam minimamente determinados em fontes do Direito que resultem de sua participação e que existam antes de sua ação [Ávila 2022b:22]. Por esse motivo, a Constituição estabelece, de um lado, que todo o poder emana do povo, que o exerce por intermédio de representantes eleitos ou diretamente; de outro, que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Democracia e legalidade constituem, desse modo, instrumentos indiretos de garantia da dignidade humana: a democracia, porque permite que o indivíduo possa, por meio de seus representantes ou diretamente, participar da conformação do Direito que passará a limitar o exercício futuro de sua liberdade; a legalidade, porque assegura ao indivíduo não apenas um âmbito garantido de liberdade para praticar atos que não sejam proibidos nem predeterminados, mas também a ciência de que não poderá ter seus direitos restringidos senão por meio de uma lei que predetermine o âmbito dessa restrição e que seja editada antes de sua ação.

Sob essa perspectiva, a legalidade tributária material serve de meio para atribuir eficácia ao princípio democrático, na medida em que os elementos que serão empregados tanto para

orientar os contribuintes quanto para servir de critérios para os intérpretes e aplicadores devem ser aqueles democraticamente escolhidos pelo legislador, e não outros que suposta e enigmaticamente estariam por trás deles. Ora, se a Constituição estabelece que todo o poder emana do povo, que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei e que não poderá haver restrição aos direitos de liberdade e de propriedade senão por meio de uma lei anterior que defina seus contornos, não pode o intérprete ou aplicador da lei desconsiderar os critérios normativos democraticamente escolhidos pelo legislador em favor de fundamentos outros que estes supostamente serviriam de instrumento para revelar sem que, ao assim proceder, substituam a escolha democrática do legislador pela sua própria escolha. Retornando ao ilustrativo exemplo da regra “Se A, então Z”, só haverá respeito ao princípio democrático, de um lado, se os critérios para a aferição da ocorrência do fato “A” forem aqueles determinados como relevantes pelo próprio Poder Legislativo, sem que esses possam ser estendidos de maneira surpreendente pelo intérprete e/ou pelo aplicador da regra para alcançar também, por exemplo, os fatos “B” ou “C”; e, de outro, se a aplicação da consequência “Z” for tanto restrita à ocorrência de “A”, de acordo com os critérios eleitos pelo Poder Legislativo, como também se ao fato “A” não forem aplicadas consequências outras, como “Y” e “X”.

1.6 Estado de Direito

O princípio do Estado de Direito estabelece as condições essenciais para a promoção e a preservação de uma vida digna e livre com base no Direito: há de ser este acessível, compreensível, estável, consistente, igualitário, prospectivo e efetivo [Ávila 2022b:21]. Reprisando uma vez mais o elucidativo exemplo anterior, tais requisitos deixam de ser verificados quando (a) o indivíduo não sabe que o fato “A” é regulado, nem que sua prática produz a consequência “Z”; (b) o indivíduo não consegue razoavelmente definir o significado de “A”, nem razoavelmente dimensionar a extensão e a intensidade da consequência “Z”; (c)

a ocorrência do fato “A” acarreta ora a consequência “Z”, ora a consequência “Y”; (d) o fato que desencadeia a consequência “Z” é constantemente modificado ou a consequência “Z” é continuamente alterada; (e) a regra “Se A, então Z” não tem seu conteúdo igual para todos os casos iguais, nem é aplicada de maneira uniforme para todos aqueles que praticam o fato “A”; (f) o indivíduo que pratica o fato “A”, por aceitar a consequência “Z”, é, depois que agiu, submetido a uma consequência diversa da consequência “Z”; (g) a consequência “Z” não é aplicada a quem pratica o fato “A”; (h) a consequência “Z” é também aplicada a quem não pratica o fato “A” [Ávila 2022b:16 e ss.].

Ressalte-se, por oportuno, que há um liame a unir as exigências de igualdade e de consistência ao dever de uniformidade e de não arbitrariedade: porque o Direito deve ser igualitário, uma regra deve ser uniformemente aplicada a todos os casos que se enquadrem em sua hipótese e uniformemente não aplicada a todos que não se lhe enquadrem, o que não sucede, como exemplificado nas precitadas alíneas “g” e “h”, quando a consequência “Z” não é aplicada a quem pratica o fato “A” e a consequência “Z” é aplicada a quem não pratica o fato “A”. Sendo assim, a exigência de aplicação igualitária e, portanto, uniforme da regra incidente conduz tanto a uma exigência de generalidade e de abstração na conformação material das leis quanto a uma exigência de objetividade no que respeita à sua aplicação. Significa dizer, de um lado, que as regras legais devem ser aplicadas a todos aqueles (a uma classe de pessoas) que pratiquem os fatos previstos em suas hipóteses de incidência (generalidade) e a todas as situações (a uma classe de situações) que se enquadrem nas situações previstas em tais hipóteses – abstraídas particularidades normativamente não referidas por estas (abstração); de outro, que a situação descrita pelo legislador nas hipóteses de incidência (dentro, naturalmente, do âmbito material de competência do ente federado) como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária deve funcionar como elemento informativo de direcionamento comportamental que possibilite ao contribuinte saber, a propósito de sua obrigação pecuniária, sobre o que, quando, onde, a

quem e quanto pagar. Se o aplicador, seja ele quem for, vier a *deslizar* do significado normativo da hipótese de incidência para seu pretense sentido econômico – ainda que a pretexto de concretizar a suposta finalidade distributiva da norma ou a presumida capacidade econômica que a situação prevista na hipótese apenas teria ilustrado –, se assim o fizer estará ele não apenas rompendo com a generalidade e a abstração das regras, por introduzir elemento particular e individual não previsto de maneira geral e abstrata na hipótese: estará também violando a exigência de objetividade decorrente do princípio do Estado de Direito e o caráter orientador e informativo do próprio Direito, na medida em que o contribuinte, sem poder orientar-se com base na situação prévia, objetiva e explicitamente descrita pelo legislador como necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária, se verá compelido a suportar uma prestação pecuniária conformada por elemento, não raro enigmático e obscuro, a ser posterior, subjetiva e implicitamente definido pelo administrador e pelo julgador, aos quais, ao fim e ao cabo, será imputada a competência para estabelecer a instituição ou a majoração do tributo.

Nesse espectro, a legalidade tributária material serve de instrumento de concretização do princípio do Estado de Direito, sob múltiplos aspectos. No que toca mais de perto ao tema ora tratado, contudo, funciona ela como meio para tornar o Direito compreensível, igualitário, prospectivo e efetivo. Com efeito, se as hipóteses e as consequências das regras legais que instituem ou aumentam tributos não forem determinadas não haverá como o Direito ser compreensível. Para que o seja, é essencial que os fatos constantes das hipóteses das regras, especialmente aquelas cuja eficácia importe a diminuição da capacidade de ação livre dos contribuintes, sejam referidos por meio de uma linguagem que estes compreendam, seja porque as palavras e expressões empregadas pelo legislador tenham já seu significado institucionalmente consolidado e utilizado pelos operadores do Direito, seja porque o próprio legislador, quando tal não sucede, assume a tarefa de as conceituar, direta ou indiretamente, expressa ou implicitamente, valendo-se

de definições estipulativas ou precisadoras. Se o contribuinte não for capaz de definir razoavelmente o significado de “A”, nem de razoavelmente dimensionar a extensão e a intensidade da consequência “Z”, tampouco terá como agir com base no Direito e aceitar as consequências que este prevê. Da mesma forma, não haverá como serem aplicadas as consequências uniformemente a todos quantos pratiquem os fatos previstos nas hipóteses, nem como serem conhecidos os significados das hipóteses e das consequências antes da prática das condutas, tampouco como ser aplicado aos casos concretos aquilo que inicialmente for compreendido pela interpretação das hipóteses e das consequências.

1.7 Segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica serve de instrumento para que possa o indivíduo conhecer e compreender o conteúdo do Direito (cognoscibilidade do Direito), ter assegurados no presente os direitos que conquistou no passado (confiabilidade do Direito) e razoavelmente calcular as consequências que serão aplicadas no futuro com respeito aos atos que praticar no presente (calculabilidade do Direito) [Ávila 2021a:267]. Sucede, porém, que só terá o indivíduo capacidade de conhecer e compreender razoavelmente o conteúdo do Direito quando este for minimamente claro e determinado. Para tanto, como visto, deve a linguagem manejada pelo legislador na conformação de hipóteses e consequências normativas fazer-se compreensível a seus destinatários, seja pelo uso de termos com significado já consagrado entre os membros da comunidade jurídica, seja a partir de definições que ele próprio possa, direta ou indiretamente, expressa ou implicitamente, estabelecer.

Sob esse ângulo, a legalidade tributária material serve de instrumento de concretização do princípio da segurança jurídica no que se refere tanto à cognoscibilidade quanto à calculabilidade do Direito, uma vez que possibilita ao contribuinte, ao determinar as hipóteses e consequências das regras legais que instituem ou aumentam tributos, ter condições de conhecer e

compreender o conteúdo do Direito (cognoscibilidade do Direito) e razoavelmente calcular as consequências que serão aplicadas no futuro com relação aos atos que praticar no presente (calculabilidade do Direito). Logo, não podendo o contribuinte acessar ou compreender o conteúdo da hipótese “A” e/ou da consequência “Z”, pela inacessibilidade ou indeterminação de seu conteúdo, também não poderá conhecer ou compreender o conteúdo do Direito, nem razoavelmente calcular as consequências que serão aplicadas no futuro quanto aos atos que praticar no presente.

1.8 Separação dos Poderes

O princípio da separação dos Poderes, entendido como exigência de divisão de funções entre os Poderes da República, determina que cada um dos Poderes exerça suas funções típicas respeitando as funções correlatas exercidas pelos demais Poderes. Segundo esse sistema tripartite, cabe ao legislador primordialmente introduzir as fontes do Direito ou os diplomas normativos, editando os fundamentos relativos às normas gerais, abstratas e prospectivas; ao administrador primariamente executar aquilo que foi estabelecido pelo legislador e definir, dentro dos limites por este traçados, as políticas públicas e seu plano de governo, executando as normas gerais, abstratas e prospectivas reconstruídas a partir dos diplomas normativos editados pelo legislador; e ao julgador ordinariamente, quando provocado, interpretar as disposições constantes dos diplomas normativos editados pelo legislador e aplicar o resultado da interpretação a casos concretos, interpretando as fontes do Direito com acesso aos níveis mais profundos da linguagem e concretizando as normas gerais, abstratas e prospectivas a casos concretos que lhes sejam submetidos [Ávila 2022b:24]. Para que cada um dos Poderes exerça adequadamente as funções que lhes são pertinentes é preciso, primeiro, que o Poder Legislativo edite leis que exprimam regras com hipóteses e consequências determinadas, pois do contrário não haverá, por absoluta falta de objeto, o que possam os outros Poderes concretizar, aplicar ou executar; segundo, que os Poderes Executivo e Judiciário não alterem

nem o conteúdo nem a estrutura das normas editadas pelo Poder Legislativo, sob pena de estarem açambarcando o papel que a este compete de editar normas gerais, abstratas e prospectivas.

Sob essa luz, a legalidade tributária material serve de instrumento de concretização do princípio da separação dos Poderes na medida mesma em que proíbe aos Poderes Executivo e Judiciário modificar o conteúdo e a estrutura das normas editadas pelo Poder Legislativo. Retomando o exemplo até aqui empregado da regra hipotético-condicional “Se A, então Z”, não podem os Poderes Executivo e Judiciário alterar o significado consolidado ou estipulado nem de “A” nem de “Z”, ainda que com o fito de atribuir ao caso “B”, para o qual não haja regra aplicável, a mesma consequência “Z” prevista para o caso “A”, para o qual há regra, sob a alegação de que os casos “A” e “B” são iguais sob algum critério que não aquele expressa e explicitamente referido pela hipótese de incidência “A” (analogia). Tampouco podem substituir o significado normativo consolidado ou estipulado de “A” pelo sentido econômico que “A” em tese exemplificaria, ilustraria ou representaria quando examinado com base em sua suposta finalidade ou na presumida capacidade econômica que visaria a concretizar (interpretação econômica). Nomenclaturas à parte, o que importa é que ao contribuinte não é dado razoavelmente definir o significado do fato “A”, nem razoavelmente dimensionar a extensão e a intensidade da consequência “Z”, quando o legislador não determina os significados nem de “A” nem de “Z” ou quando, determinados esses significados, desconsidera-os o intérprete ou aplicador, seja ele quem for, e os substitui por outro ou por um sentido econômico qualquer, sendo irrelevantes o nome da técnica interpretativa ou argumentativa por meio da qual venha a fazê-lo ou o princípio ou finalidade que oriente seu procedimento.

Para os objetivos que presidem a este trabalho, a conexão dos direitos fundamentais de dignidade, de liberdade e de igualdade e dos princípios da democracia, do Estado de Direito, da segurança jurídica e da separação dos Poderes com a legalidade tributária material serve ao propósito de agregar critérios cuja satisfação permita qualificar uma lei tributária que institua ou

eleve um dado tributo como “determinada” ou “indeterminada”. Com efeito, se a legalidade tributária material serve de instrumento para que o contribuinte possa exercer sua dignidade, sua liberdade e sua igualdade; se, franqueando-lhe conhecer e compreender tanto os fatos previstos nas hipóteses de incidência quanto as consequências jurídicas atreladas à sua ocorrência, confere-lhe autonomia e independência para definir o curso de sua ação com lastro no Direito e prever as consequências que a adoção de cada um deles desencadeará no futuro; se assim é, então haverá indeterminação jurídica inválida quando não puder o contribuinte traçar suas linhas de ação de acordo com as hipóteses das regras legais de tributação, nem prever as consequências que a ocorrência dos fatos nelas previstos futuramente desencadeará, a exemplo do motorista que, abeirando-se do entroncamento de uma rodovia interestadual, não é capaz de decidir por si mesmo se deve seguir reto, virar à esquerda ou rumar para a direita, simplesmente porque não há ali uma placa que lhe sirva de orientação. Ou, por outra: há uma placa, mas ele a desconhece ou os sinais que ela contém não estão suficientemente pintados para serem vistos e compreendidos (uma placa incompleta ou borrada); indicam mais de uma direção para o mesmo destino (“Para São Paulo, vire à direita e à esquerda”); são inespecíficos em relação a um dado necessário para cumprir sua função (“Para Gramado, dirija com atenção”); são imprecisos quanto a uma informação relevante para efetivar sua finalidade (“Para não ser multado, dirija de modo razoável”); ou são contraditórios (“Somente reto, somente à esquerda e somente à direita”). Em qualquer desses casos a placa rodoviária não cumprirá sua função de orientar, impedindo que o motorista, fiando-se nos dados objetivos por ela comunicados, tenha condições de chegar a seu destino com autonomia, segurança e responsabilidade, bem como inviabilizando o funcionamento satisfatório do próprio sistema rodoviário como um todo.

Ociosos dizer que igual efeito será produzido na hipótese de haver uma placa devidamente pintada cujo sinal, apontando embora para uma só direção e contendo todas as informações necessárias, específicas, precisas e consistentes para o cumpri-

mento de sua função orientadora, termina por ser desconsiderado pelo aplicador. Ora, só pode o motorista orientar-se pelo sinal afixado na placa, não pelo que este enigmáticamente esconderia e que só lhe seria revelado, depois que cruzasse o entroncamento, pelo guarda rodoviário ou por outra autoridade qualquer. No mínimo curiosa seria a situação do motorista que viesse a ser multado por ter convertido à direita seguindo rigorosamente a orientação fornecida pela placa “Somente →”, nesse caso pouco importando que tivesse o guarda rodoviário aplicado a multa por entender que os elementos constantes da placa (“somente” e “→”) seriam dispensáveis, não havendo obrigatoriedade de observar nem um nem outro; apenas ilustrativos de um comportamento dos motoristas que costumam tomar somente o caminho da direita, mas que podem eventualmente seguir reto ou virar à esquerda; ou exemplificativos de uma diligência ou prudência que se exige dos motoristas e que normalmente é manifestada por quem segue somente para a direita, mas não necessariamente. Em qualquer dessas hipóteses terminaria o motorista por ser multado ainda que tivesse seguido a orientação transmitida pela placa – e o seria com base em informações alheias a ela, informações com as quais não poderia contar no momento em que atravessou o entroncamento, porquanto não comunicadas de forma transparente, explícita, objetiva, uniforme e indistinta a todos que trafegam por aquela rodovia e em todas as situações.

Semelhante cenário também tem lugar no universo do Direito: regras legais de tributação cujas hipóteses e/ou consequências sejam indefinidas, ambíguas, genéricas e vagas, em larga extensão e relativamente a elementos cujos acesso, conhecimento e compreensão se considerem imprescindíveis para a autonomia e independência da ação que venha o contribuinte a tomar com lastro no Direito, tais regras devem ser juridicamente qualificadas como indeterminadas e, *ipso facto*, declaradas nulas, por violarem não só a legalidade tributária material, senão também os direitos fundamentais de dignidade, de liberdade e de igualdade e os princípios fundamentais da democracia, do Estado de Direito, da segurança jurídica e da separação dos Poderes.

Ressalte-se que vários outros princípios e regras constitucionais poderiam ter sido trazidos para fundamentar a legalidade tributária material. Dado o caráter conciso do presente trabalho, examinar todos seria inviável. Mesmo assim, é oportuno mencionar a vedação de irretroatividade e a exigência de anterioridade expressamente previstas na seção destinada às “Limitações ao Poder de Tributar” (arts. 150, III, “a” e “b”). A proibição de tributar fatos ocorridos antes do início da lei que os houver instituído ou aumentado e a exigência de que os tributos só possam ser exigidos no exercício seguinte àquele em que tenha sido publicada a lei que os houver instituído ou aumentado têm algo em comum: afastar a surpresa, submetendo o contribuinte a tributo previsto em lei vigente quando a sua conduta for praticada, e não depois, e avisando-o com alguma antecedência da carga tributária a que estará sujeito em momento próximo. Tais elementos são muito importantes para compreender a legalidade tributária material: se a Constituição, por meio de duas garantias expressas asseguradas ao contribuinte, cuidou de afastar a surpresa, não se pode compreender a legalidade tributária material de modo a permitir que o contribuinte seja submetido a uma norma que não podia compreender quando agiu, mas só se tornou capaz de compreender em momento posterior por meio da atuação do Poder Executivo ou do Poder Judiciário.

Na mesma toada, importa mencionar a competência do Chefe do Poder Executivo, relativamente à lei, para “expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução” (art. 84, IV). A expressão “fiel execução” é sobremodo significativa. Ela indica, de um lado, a proibição da expedição de regulamentos independentes (sem vinculação com a lei), autônomos (com vinculação à lei, mas com autonomia para regulamentar assuntos nesta não tratados) e extraordinários (para situações excepcionais); de outro, o papel secundário que os regulamentos ocupam na hierarquia das fontes. Do ponto de vista da legalidade tributária material, a expressa atribuição de função executiva aos regulamentos demonstra que o instrumento de orientação do contribuinte e da administração não é o regulamento, mas a lei.

Por último, convém justificar por que os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade social não figuraram neste trabalho entre os fundamentos da legalidade tributária material. A razão é singela: a Constituição não lhes atribui a função de servir de veículo para a instituição ou o aumento de tributos. Esta é expressamente reservada à lei: instituição ou aumento só com lei que o estabeleça (art. 150, I). Não há, portanto, instituição ou aumento de tributo com base na capacidade contributiva ou na solidariedade, mas com base na lei [Ávila 2005]. A esse respeito, importa ressaltar, de um lado, que a capacidade econômica foi posta pela Constituição como critério para “graduar” os impostos, não como fundamento para instituí-los: “serão *graduados* segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Essa é a dicção da Constituição (art. 145, § 1º). Note-se que no mesmo dispositivo, quando tratou de uma das situações ensejadoras da instituição de taxas, a Constituição empregou a expressão “*em razão* do poder de polícia”. Poderia ter empregado expressão igual ou semelhante no caso dos impostos, dizendo algo como “os impostos serão exigidos *em razão* da capacidade econômica do contribuinte”. Assim, porém, não procedeu. A expressão utilizada pela Constituição foi “serão graduados” conforme a capacidade econômica do contribuinte. Em suma, a capacidade econômica não serve de fundamento para a instituição ou o aumento de tributos, somente a lei cumpre essa função.

De outro lado, essencial esclarecer que a solidariedade social, conquanto constitua um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, ao lado de outros, como o desenvolvimento nacional (art. 3º), não figura nem entre os princípios gerais do Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 149), nem entre as limitações ao poder de tributar (arts. 150 a 152). Vale dizer, a solidariedade não consta como fundamento ou instrumento para a instituição ou o aumento de tributos na parte da Constituição em que constam normas específicas sobre essa matéria. Nem mesmo no capítulo da Seguridade Social figura ela como fundamento para a instituição de contribuições sociais, devendo estas ser instituídas apenas com base nos fatos