

A Evolução do Princípio da Legalidade Tributária na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: da Legalidade Rígida à Legalidade Suficiente

The Evolution of the Principle of Tax Legality in the Jurisprudence of the Federal Supreme Court: from Rigid Legality to Sufficient Legality

Natália Faria de Souza

Advogada. Doutoranda em Finanças, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Mestre em Direito e Políticas Públicas pela Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (Unirio). Pós-graduada em Direito do Estado e da Regulação pela FGV/RJ. Especialista em desenvolvimento econômico pela Harvard Kennedy School. Procuradora do Estado do Rio de Janeiro, representante da Fazenda junto ao Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro. *E-mail*: nataliafaso@gmail.com.

Recebido em: 1º-3-2026 – Aprovado em: 17-8-2026
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.63.13.2026.2999>

Resumo

O presente artigo analisa a evolução histórica do princípio da legalidade tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, identificando três fases distintas: a legalidade rígida (1970-2000), caracterizada pela vedação absoluta de qualquer intervenção infralegal nos elementos essenciais do tributo; a legalidade técnica (2000-2016), que passou a admitir complementação regulamentar de aspectos operacionais; e a legalidade suficiente (2016-presente), que autoriza delegações ao Poder Executivo desde que estabelecidos tetos e critérios objetivos em lei. A análise de precedentes emblemáticos como os REs n. 154.273, n. 343.446, n. 704.292, n. 838.284 e n. 1.043.313 demonstra que o STF evoluiu de uma interpretação literal e restritiva do art. 150, I, da CF/1988 para uma hermenêutica funcional e proporcional, sensível às distinções entre espécies tributárias. Conclui-se que a Corte migrou de um modelo estritamente formal para uma legalidade comprometida com as exigências de eficiência da gestão fiscal contemporânea.

Palavras-chave: legalidade tributária, Supremo Tribunal Federal, reserva legal, delegação legislativa, legalidade suficiente.

Abstract

This article analyzes the historical evolution of the principle of tax legality in the jurisprudence of the Federal Supreme Court (STF), identifying three distinct phases: rigid legality (1970-2000), characterized by an absolute prohibition on infra-legal intervention in the essential elements of taxes; technical

legality (2000-2016), which admitted regulatory complementation of operational aspects; and sufficient legality (2016-present), which authorizes delegations to the Executive Branch provided that caps and objective criteria are established by law. The analysis of landmark precedents – REs 154,273, 343,446, 704,292, 838,284 and 1,043,313 – shows that the STF evolved from a literal and restrictive interpretation of Article 150(I) of the 1988 Constitution toward a functional and proportional hermeneutics, sensitive to distinctions among tax categories. It is concluded that the Court has moved from a strictly formal model toward a legality committed to the demands of efficiency in contemporary fiscal administration.

Keywords: tax legality, Federal Supreme Court, legal reserve, legislative delegation, sufficient legality.

1. Introdução

O princípio da legalidade tributária, consagrado no art. 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, constitui um dos pilares do Estado Democrático de Direito no âmbito fiscal. Ao estabelecer que é vedado ao Estado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, o constituinte originário cristalizou a garantia de que a tributação deve submeter-se ao crivo do Poder Legislativo, representante direto da soberania popular. Não se trata, portanto, de mera fórmula técnica: há uma promessa democrática embutida na reserva legal tributária, e toda leitura que a ignore – voluntária ou involuntariamente – precisa responder por essa escolha.

A trajetória hermenêutica desse princípio no âmbito do Supremo Tribunal Federal é, em si mesma, um retrato das transformações pelas quais o próprio Estado brasileiro passou nas últimas décadas. Desde uma interpretação estritamente literal, que vedava qualquer margem de complementação administrativa, até o reconhecimento de espaços legítimos de delegação condicionada, a jurisprudência da Corte Constitucional acompanhou as crescentes demandas por eficiência na gestão tributária e as mudanças axiológicas promovidas pela Constituição de 1988. Esse percurso não é indiferente ao contexto político e econômico em que foi construído, como se verá adiante.

Nesse quadro, é fundamental compreender que o princípio da legalidade tributária não existe em um vácuo normativo. Ele dialoga de forma permanente com outros princípios constitucionais – segurança jurídica, eficiência administrativa (art. 37, *caput*, da CF/1988), capacidade contributiva e isonomia –, formando uma teia de valores que o intérprete deve sopesar de maneira sistemática, e não isoladamente. Como adverte Humberto Ávila, “os princípios não são aplicados na forma tudo ou nada, mas de modo gradual, conforme as possibilidades fáticas e jurídicas do caso concreto”¹.

¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 83.

O presente estudo tem por objetivo traçar essa linha temporal, identificando três fases distintas e seus respectivos marcos jurisprudenciais: (i) a fase da legalidade rígida, que perdurou aproximadamente de 1970 a 2000, caracterizada pela vedação absoluta de qualquer alteração infralegal dos elementos essenciais do tributo; (ii) a fase da legalidade técnica, compreendida entre 2000 e 2016, na qual se admitiu a complementação regulamentar de aspectos operacionais e técnicos; e (iii) a fase da legalidade suficiente, iniciada em 2016 e vigente até o presente, que autoriza delegações ao Executivo desde que a lei estabeleça parâmetros objetivos.

Metodologicamente, o trabalho adota uma abordagem qualitativa, baseada em pesquisa documental e jurisprudencial, com análise de acórdãos paradigmáticos do STF. Busca-se, assim, reconstruir o percurso argumentativo da Corte e identificar os fundamentos teóricos e práticos que justificaram as inflexões interpretativas ao longo das últimas décadas. Uma premissa orienta essa reconstrução: a interpretação jurídica não é atividade neutra. Como sustenta Marco Aurélio Greco, as conclusões extraídas da aplicação de um texto normativo dependem, em grande medida, das premissas filosóficas, ideológicas e metodológicas adotadas pelo intérprete – e o resultado da norma tributária é, antes de qualquer coisa, produto do entendimento dos órgãos com competência para criá-la e aplicá-la, cabendo à doutrina fornecer argumentos que poderão (ou não) subsidiar essas conclusões. Identificar as inflexões do STF significa, portanto, identificar também as escolhas de valores que as sustentam – escolhas que merecem ser nomeadas e não presumidas como neutras.

2. O princípio da legalidade tributária: fundamentos constitucionais e evolução histórica

O princípio da legalidade tributária encontra suas raízes históricas no célebre postulado “no taxation without representation”, consagrado na Magna Carta de 1215 e posteriormente desenvolvido pelas revoluções liberais dos séculos XVII e XVIII. Sua essência reside na ideia de que a tributação, por representar uma restrição patrimonial imposta coercitivamente pelo Estado ao cidadão, somente pode ser legitimada mediante o consentimento dos representantes do povo, reunidos no Parlamento. Há, portanto, uma dimensão democrática inegável na reserva legal tributária, e tal dimensão não pode ser reduzida à questão formal de qual instrumento normativo deve veicular a instituição do tributo.

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da legalidade tributária está presente em todas as Constituições desde a de 1824². A CF de 1988, ao contemplá-lo no art. 150, inciso I³, reiterou sua centralidade no sistema tributário nacio-

² Leitura do art. 15, inc. X c/c art. 36, inc. I e art. 179, incs. I e XV da CF/1824.

³ Como se verifica da leitura do art. 150, inc. I, da Constituição Federal.

nal, colocando-o como a primeira das limitações constitucionais ao poder de tributar. Não se trata, pois, de mera formalidade, mas de garantia fundamental do contribuinte e condição de legitimidade democrática da tributação, o que demanda que sua leitura evolua em consonância com a principiologia constitucional mais ampla, e não dissociada dela.

A legalidade tributária desempenha, nesse sentido, múltiplas funções no Estado de Direito: garante a segurança jurídica e a previsibilidade, permitindo que os contribuintes planejem suas atividades econômicas com conhecimento prévio acerca dos encargos fiscais; assegura a separação de poderes, impedindo que o Executivo institua ou majore tributos por ato unilateral; e concretiza o princípio democrático, ao exigir que a criação de obrigações tributárias necessariamente se submeta ao debate parlamentar.

Nessa esteira, Leandro Paulsen sublinha que a legalidade tributária desdobra-se em duas vertentes complementares: a legalidade formal, que exige ato normativo primário como veículo de instituição ou majoração do tributo; e a legalidade material, que impõe que esse ato normativo contenha todos os elementos mínimos necessários à definição da obrigação tributária, sem delegações em branco ao Executivo⁴. Essa distinção analítica é fundamental para compreender por que certas formas de complementação regulamentar são admitidas pela doutrina e pela jurisprudência sem que isso implique, necessariamente, uma ruptura com o paradigma da reserva legal, ainda que a fronteira entre o admissível e o inconstitucional permaneça, por vezes, controvertida.

A doutrina tributária tradicional, representada por Alberto Xavier⁵, defende uma interpretação rígida do princípio da legalidade, sustentando que a lei deve trazer de forma exaustiva todos os elementos da regra-matriz de incidência tributária: hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, sujeitos ativo e passivo. Nesse sentido, qualquer delegação ao regulamento representaria uma ofensa à reserva legal e uma usurpação de competência legislativa pelo Executivo. A tipicidade fechada seria, assim, o único modelo compatível com a Constituição, na medida em que impediria a discricionariedade administrativa e conferiria máxima previsibilidade ao contribuinte.

⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 112. Veja-se a distinção operada por Daniel Lannes entre a legalidade formal (qual é o veículo normativo apropriado para a instituição e majoração de tributos) e a legalidade material (qual é o grau admissível de abertura da linguagem na lei tributária e qual é o espaço de participação do Poder Executivo na imposição tributária): (*Legalidade tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 99-100).

⁵ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. Sobre os subprincípios da tipicidade fechada em Xavier (seleção, *numerus clausus*, exclusivismo e determinação conceptual), v. também RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 117-118.

Em sentido diverso, uma corrente mais contemporânea, representada por Marco Aurélio Greco⁶ e Ricardo Lobo Torres⁷, propõe uma leitura funcional e proporcional da legalidade tributária. Segundo tal visão, o que a Constituição exige não é a descrição minuciosa de todos os aspectos técnicos da tributação, mas sim a fixação, por meio de lei, dos elementos nucleares que permitam o controle político e jurídico da atividade fiscal. Nessa perspectiva, aspectos operacionais ou de detalhamento técnico poderiam ser objeto de regulamentação, desde que subordinados aos parâmetros legais – o que não significa, é claro, carta branca ao administrador. Para Torres, a tipicidade aberta é constitucionalmente admissível quando a lei define os elementos essenciais do tributo e outorga ao regulamento apenas o detalhamento de aspectos técnicos ou operacionais⁸.

Importante acrescentar, ainda, a contribuição de Klaus Tipke e Joachim Lang, autores alemães de grande influência na doutrina tributária brasileira, para quem a legalidade tributária tem um conteúdo mínimo irredutível: a determinabilidade da obrigação tributária a partir do texto da lei, sem que seja necessário recorrer a critérios extrajurídicos para identificar o *an* e o *quantum debeatur*⁹. Esse parâmetro de determinabilidade, transposto para o debate brasileiro, sugere que o critério decisivo não é a presença ou ausência de regulamentação, mas a suficiência da lei para delimitar o campo de atuação do administrador, vedando a discricionariedade constitutiva.

A despeito da divergência doutrinária, compete ao STF a última palavra sobre os contornos constitucionais da legalidade tributária. E o entendimento da Corte, como se verá a seguir, não é estático: ele reflete, em cada momento, as tensões entre tradição e inovação, entre rigor formal e pragmatismo funcional – o que torna sua análise histórica não apenas relevante, mas indispensável para quem pretende compreender de onde viemos e para onde seguimos¹⁰.

⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2.

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo* v. 235, 2004, p. 199. No mesmo sentido, Torres esclarece que ao legislador cabe “concretizar a linha de valoração (*Bewertungsrechtlinien*) iniciada pela lei formal”.

⁹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário* (Steuerrecht). Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, p. 235-240.

¹⁰ Neste sentido, Demian Guedes, ao tratar do autoritarismo brasileiro, observa que “os institutos, regras e princípios que compõem os processos decisórios estatais – e orientam seus atores – demandam uma reavaliação que ultrapasse as fronteiras de uma análise exclusivamente jurídica. A análise legalista binária [...] não alcança todas as complexidades encarnadas em cada instituto de direito administrativo, garantia ou direito fundamental.” (GUEDES, Demian. *Autoritarismo e Estado no Brasil: tradição, transição e processo administrativo*. Belo Horizonte: Letramento, 2016, p. 160)

3. As fases da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quanto ao princípio da legalidade

3.1. Primeira fase: legalidade rígida (1970-2000)

A primeira fase da jurisprudência do STF sobre legalidade tributária pode ser caracterizada por uma interpretação estrita e literal do art. 150, I, da CF. Nesse período, consolidou-se o entendimento de que qualquer alteração nos elementos essenciais do tributo deveria estar expressamente prevista em lei formal, vedando ao ato infralegal qualquer margem para complementação ou especificação inovadora. O Direito Tributário era, afinal, o campo por excelência da tipicidade fechada – reflexo de uma tradição doutrinária que, como já mencionado, encontrou na formalidade a sua melhor defesa frente ao Estado.

Um precedente emblemático dessa fase é o Recurso Extraordinário n. 154.273-0, julgado pela Corte em 1995. O caso tratou da constitucionalidade da atualização monetária de débitos de ICMS mediante conversão em Unidade Fiscal do Estado de São Paulo (Ufesp), prevista no art. 109 da Lei paulista n. 6.374/1989 e regulamentada por decreto estadual. A controvérsia central residia na possibilidade de o decreto definir o índice de correção monetária, questão aparentemente técnica, mas que revelava uma disputa mais profunda sobre os limites do poder regulamentar em matéria tributária¹¹.

O Ministro Marco Aurélio, em voto vencido, sustentou que a correção monetária integra o valor do tributo e, portanto, não poderia ser definida por decreto. Para ele, o princípio da legalidade tributária impediria que o Executivo fixasse unilateralmente índices de atualização que interferissem no *quantum debeatur*. Já o voto vencedor, proferido pelo Ministro Ilmar Galvão, estabeleceu distinção fundamental: a correção monetária não constitui majoração de tributo, sim mera recomposição do valor real da obrigação. Dado que a lei já previa expressamente a atualização, o decreto apenas disciplinou a forma de cálculo, em legítimo exercício do poder regulamentar, inaugurando, ali, uma abertura hermenêutica que viria a ser aprofundada nas fases subsequentes.

Outro precedente relevante dessa fase é a ADI n. 1.709, de 2000, que seguiu a mesma linha, ao estabelecer que os emolumentos cartorários para serviços notariais e de registro, por terem natureza de taxa, somente poderiam ser instituídos ou alterados por lei formal, e não por ato do Tribunal de Justiça. Em síntese, nessa fase inicial, o STF adotou uma postura de extrema vigilância quanto à preservação da competência legislativa em matéria tributária, mantendo-se firme na exigência de que todos os elementos nucleares da obrigação tributária estivessem expressamente definidos em lei.

¹¹ A questão do índice de correção monetária pode parecer puramente técnica, mas tem implicações profundas sobre o *quantum debeatur*, razão pela qual a disputa sobre sua definição por ato infralegal não é trivial.

Merece destaque, ademais, a discussão doutrinária sobre a extensão do princípio da tipicidade tributária nessa primeira fase. Para Xavier, a tipicidade cerceia a exigência que a lei descrevesse exaustivamente todos os pressupostos necessários à aplicação da consequência jurídica tributária, vedando não apenas a analogia *in malam partem*, mas também a integração por princípios gerais. Essa posição encontrava eco na jurisprudência do STF, que reiteradamente afastava a cobrança de tributos fundada em interpretações extensivas ou analógicas da legislação fiscal¹².

Neste ponto, vale contextualizar o momento político-jurídico – afinal, o Direito e seus princípios vivem para além das leis e dos códigos: existem no mundo e com ele dialogam permanentemente¹³. Entre 1964 e 1985, o Brasil viveu um regime autoritário cujas bases foram sustentadas, paradoxalmente, pelo primado da lei – utilizado, então, tanto como instrumento de dominação quanto como escudo de resistência. A legalidade estrita, nesse contexto, não era apenas uma escolha hermenêutica: era uma estratégia de sobrevivência do Direito frente ao arbítrio do Estado¹⁴.

A legalidade tributária funcionava, portanto, como garantia de dupla face: protegia o contribuinte contra o poder do Estado e, ao mesmo tempo, preservava uma esfera mínima de normatividade democrática em um ambiente institucional marcado pelo autoritarismo. Não é por acaso que a doutrina tributária mais influente do período – de Xavier a Geraldo Ataliba – elegeu a tipicidade fechada como valor inegociável, lido como um axioma dentro do sistema. Essa opção teórica, embora historicamente compreensível, trazia em si uma contradição que só se tornaria visível com o tempo: ao transformar a lei em objeto de idolatria dissociado do contexto que lhe deu origem, a “legalidade libertação” – instrumento de bloqueio da ação arbitrária do Estado – converteu-se gradualmente em “legalidade de dominação”, na expressão de Greco, com sucessivas restrições à liberdade do contribuinte e livre circulação de qualquer conteúdo desde que veiculado por lei em sentido formal. Ao confrontar-se com a nova ordem constitucional inaugura-

¹² Nesse sentido, veja-se a jurisprudência consolidada do STF na ADI n. 1.417, na qual se reafirmou que a exigência de tributo por analogia, sem previsão legal expressa, viola o art. 108, § 1º, do CTN c/c o art. 150, I, da CF/1988. Sobre a proibição de analogia em matéria tributária como decorrência da tipicidade fechada, v. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978, p. 38.

¹³ Neste sentido, Miguel Reale formula a Teoria Tridimensional do Direito, entendendo que “fato, valor e norma são dimensões essenciais do direito, o qual é, desse modo, insuscetível de ser partido em fatias” (REALE, Miguel. *Estruturas fundamentais do conhecimento jurídico: o Direito como experiência*. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 59).

¹⁴ GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 104-105.

da em 1988 – orientada pela solidariedade, pela capacidade contributiva e pela função social do tributo –, o modelo revelar-se-ia insuficiente para dar conta dos novos valores que a Constituição havia encampado.

3.2. Segunda fase: legalidade técnica (2000-2016)

A virada do século coincidiu com uma Constituição mais amadurecida¹⁵ – e com um STF progressivamente mais atento às exigências de eficiência e à crescente complexidade técnica de determinadas matérias tributárias¹⁶. Passou-se a admitir que, em situações específicas, o regulamento pudesse complementar tecnicamente a lei, desde que esta estabelecesse os critérios essenciais e parâmetros objetivos. Não se tratou de abandono da legalidade, mas de uma releitura de seu conteúdo e, como se verá, dessa releitura decorrem implicações de grande relevância prática que não podem ser subestimadas.

O marco inaugural dessa segunda fase é o Recurso Extraordinário n. 343.446, julgado em 2003, que tratou da constitucionalidade do Seguro de Acidente de Trabalho (SAT), cuja alíquota variava conforme o grau de risco da atividade econômica. A lei estabelecera três faixas de alíquotas (1%, 2% e 3%) e critérios gerais para o enquadramento das empresas, delegando ao regulamento a especificação técnica das atividades correspondentes a cada grau de risco.

O Tribunal, por maioria, reconheceu a constitucionalidade da sistemática, inaugurando a tese da “legalidade técnica” ou “complementação técnica permitida”. Segundo esse entendimento, não ofende o princípio da legalidade a delegação ao Executivo de aspectos eminentemente técnicos ou operacionais, desde que: (i) a lei defina os critérios essenciais; (ii) a complementação regulamentar se limite a especificações de natureza técnica; e (iii) não haja espaço para discricionariedade administrativa quanto aos elementos nucleares do tributo. Os limites, portanto, continuavam sendo desenhados pela lei – e somente o detalhamento técnico migrava para a regulamentação.

Essa virada jurisprudencial pode ser compreendida à luz do fenômeno que a doutrina administrativa denomina de “fuga para o regulamento”: processo pelo qual a crescente complexidade técnica de certos setores da atividade econômica torna estruturalmente inviável a pretensão de que o legislador discipline, com suficiência, todos os aspectos relevantes da matéria. Como aponta Carlos Alexandre de Azevedo Campos, “a alternativa não é entre legalidade e ilegalidade, mas

¹⁵ A fase anterior se inaugurou durante a ditadura militar, mas permaneceu durante os primeiros dez anos da Carta de 1988, o que se explica pelo tempo necessário para uma transição de mentalidade. Em 1988, os Ministros do STF ainda eram todos aqueles nomeados pelos militares.

¹⁶ Como observa Greco, as conclusões extraídas da aplicação de um texto normativo dependem das premissas filosóficas, ideológicas e metodológicas adotadas (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 35-36).

entre uma legalidade suficiente que garanta o controle democrático e uma legalidade formal incapaz de produzir normas efetivas”¹⁷.

Nesse contexto, o Código Tributário Nacional, em seu art. 97, ao reservar à lei a definição dos elementos essenciais da obrigação tributária, não impede que o regulamento detalhe aspectos instrumentais necessários à sua aplicação. A doutrina majoritária converge no sentido de que o regulamento autônomo – aquele que cria obrigações não previstas em lei – é vedado em matéria tributária, mas o regulamento de execução – que concretiza e operacionaliza o que a lei já estabeleceu – é constitucionalmente admissível¹⁸. O RE n. 343.446 fixou com precisão os contornos dessa distinção, conferindo-lhe repercussão geral e tornando-a referência obrigatória para a jurisprudência subsequente.

3.3. Terceira fase: legalidade suficiente (2016-presente)

A partir de 2016, a jurisprudência do STF ingressou em uma terceira fase, marcada pela consolidação do modelo de “legalidade suficiente” ou “delegação com limites”. Nesse período, a Corte Constitucional passou a admitir, em hipóteses específicas, que a lei autorizasse o Poder Executivo a alterar alíquotas de determinados tributos, desde que estabelecidos tetos máximos, parâmetros objetivos e finalidades extrafiscais claramente definidas. O movimento revelou um Tribunal Constitucional mais atento à realidade econômica e às exigências de flexibilidade da gestão fiscal contemporânea – sem, contudo, renunciar à exigência de que a tributação tenha sua moldura essencial definida pelo legislador.

Os precedentes paradigmáticos dessa fase são os REs n. 704.292 e n. 838.284, julgados em 19 de outubro de 2016. Ambos os casos tratavam sobre a possibilidade de conselhos profissionais fixarem o valor de contribuições anuais mediante ato infralegal. Ao apreciá-los, o STF estabeleceu importante distinção: enquanto o RE n. 704.292 reconheceu a inconstitucionalidade da delegação sem teto e sem critérios (Lei n. 11.000/2004); o RE n. 838.284 validou a delegação quando a lei estabeleceria limite máximo e condições objetivas (Lei n. 6.994/1982). O resultado é a consolidação de três requisitos cumulativos para a validade da delegação em matéria tributária: (i) previsão legal expressa da autorização; (ii) estabelecimento de teto ou limite máximo; e (iii) fixação de critérios, parâmetros ou condições objetivas que balizem a atuação do Executivo.

O ápice dessa evolução ocorreu com o julgamento do RE n. 1.043.313, em 10 de dezembro de 2020. O caso tratava da constitucionalidade do § 2º do art. 27 da Lei n. 10.865/2004, que autorizava o Poder Executivo a reduzir e restabelecer as

¹⁷ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Escritos de direito constitucional e de direito tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2017, p. 267.

¹⁸ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*, p. 116. No mesmo sentido: ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, p. 289-295.

alíquotas de PIS e de Cofins incidentes sobre receitas financeiras, observados os limites estabelecidos em lei. A questão central era saber se tal delegação violaria o princípio da legalidade tributária – e a resposta do STF não se furtou às suas implicações sistêmicas.

O relator, Ministro Dias Toffoli, elaborou voto de grande densidade teórica, reconstruindo toda a evolução jurisprudencial do princípio da legalidade tributária. Segundo Toffoli, o STF evoluiu do modelo de “legalidade estrita ou fechada”, defendida por Alberto Xavier, para o modelo de “legalidade suficiente”, conforme proposto por Marco Aurélio Greco. Nessa nova perspectiva, a Constituição não exige que a lei descreva minuciosamente todos os aspectos da tributação, mas que garanta o controle político e a previsibilidade, assegurando que a atuação administrativa não altere o núcleo da obrigação tributária – um deslocamento que representa a assimilação pelo STF de uma concepção em consonância com considerações sistêmicas e teleológicas, superando posições conservadoras a respeito do princípio da legalidade.

Um aspecto inovador do voto foi a adoção de uma teoria funcional da legalidade tributária. Segundo o Ministro, o grau de exigência da reserva legal varia conforme a espécie tributária: impostos, por sua alta coatividade, exigem legalidade rígida; taxas e contribuições, por sua retributividade ou referibilidade, admitem maior flexibilidade. No caso das contribuições sociais, especialmente aquelas com função extrafiscal e solidária, haveria um maior espaço para regulação infralegal, desde que respeitados os limites legais. O Tribunal, por maioria, julgou constitucional a norma, fixando a tese de que é constitucional a lei que permita ao Poder Executivo reduzir e restabelecer alíquotas de contribuições sociais (PIS/Cofins), desde que observados os tetos e parâmetros legais e presente a função extrafiscal.

4. Análise crítica e perspectivas

A evolução da jurisprudência do STF em matéria de legalidade tributária revela uma alteração de paradigmas, saindo do rigor formal para um pragmatismo funcional. A fase da legalidade rígida – à época – era lida como instrumento de máxima proteção ao contribuinte e ao princípio democrático – sendo historicamente compreensível em razão do ambiente autoritário que a precedeu –, com o tempo, contudo, foi se mostrando progressivamente incapaz de responder às complexidades técnicas da tributação moderna e às exigências de eficiência administrativa. A rigidez, aparentemente protetora, tem seu custo: afinal, é a arrecadação tributária quem garante os recursos para a concretização de políticas públicas e a construção de uma sociedade menos injusta.

A adoção do modelo de legalidade suficiente representa, em certa medida, uma tentativa de compatibilizar segurança jurídica com eficiência. Ao admitir delegações condicionadas, o STF reconhece que determinadas matérias tributá-

rias, especialmente aquelas com dimensão extrafiscal ou forte componente técnico, devem ser tratadas com uma maior agilidade decisória, incompatível com os trâmites legislativos ordinários. Há, nessa construção, um aceno à realidade concreta que está alinhado com a perspectiva funcional e comprometida com o real que a Constituição de 1988 exige do Direito Tributário.

Nessa linha, é pertinente trazer à colação a reflexão de Misabel Derzi acerca da mutabilidade das normas tributárias e sua tensão com o princípio da não surpresa. Para a autora, a proteção da confiança legítima do contribuinte exige que alterações na estrutura do tributo – mesmo quando operadas por ato infralegal dentro de limites legalmente autorizados – sejam precedidas de um período mínimo de transição que permita ao contribuinte adaptar seu planejamento fiscal¹⁹. Esse elemento, frequentemente ignorado nos debates sobre legalidade formal, é crucial para que a flexibilização da reserva legal não se converta em fonte de insegurança sistêmica.

Há, contudo, riscos inerentes a essa flexibilização que não podem ser desconsiderados. O mais sério deles talvez não seja técnico, mas hermenêutico: a ausência de critérios explícitos para determinar quando uma delegação é “suficientemente delimitada” transforma o controle de constitucionalidade em exercício de discricionariedade judicial não confessada. Como ensina Greco, toda norma jurídica extraída de um texto normativo depende das premissas adotadas pelo intérprete e somente pode ser avaliada quanto à coerência de seus pressupostos – não como representação de uma certeza. Daí decorre a exigência de sinceridade: o intérprete, seja doutrinador ou Tribunal, deve expor de modo transparente a base a partir da qual o raciocínio foi construído, permitindo que seja compreendido e, eventualmente, contraposto. A definição do que constitui “teto adequado” ou “critério objetivo” permanece, em larga medida, sujeita à apreciação casuística do Tribunal, o que gera uma forma específica de insegurança – não a do contribuinte diante do Executivo, mas a do jurisdicionado diante do próprio guardião da Constituição. Quando o STF valida a delegação para redução e restabelecimento de alíquotas de PIS e Cofins no RE n. 1.043.313, mas não explicita com suficiência os critérios que separariam essa delegação de uma inconstitucional, o que se produz não é certeza jurídica: é transferência do problema de uma instância para outra. A sinceridade hermenêutica exige que o Tribunal nomeie os valores que efetivamente orientam cada escolha – e a pergunta que o modelo de legalidade suficiente ainda não respondeu com clareza é: quais interesses, afinal, estão sendo tutelados quando se admite que o Executivo altere alíquotas de contribuições sem passar pelo Legislativo? A eficiência arrecadatória é

¹⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 345-361.

uma resposta possível – mas não é, por si só, uma justificativa constitucionalmente suficiente²⁰.

Outro ponto crítico diz respeito à legitimidade democrática do modelo de legalidade suficiente. O Parlamento, ao delegar ao Executivo amplos poderes para alterar alíquotas dentro de bandas previstas em lei, pode estar transferindo responsabilidades políticas que lhe são constitucionalmente atribuídas, enfraquecendo o debate legislativo sobre matéria tributária e concentrando o poder decisório no âmbito do Executivo²¹. A questão não é trivial e merece ser enfrentada com honestidade intelectual, sem a comodidade de se esconder atrás de categorias técnicas.

Ademais, a distinção funcional entre espécies tributárias apresenta fragilidades que o entusiasmo com o modelo de legalidade suficiente tende a subestimar²². Em primeiro lugar, ela repousa sobre uma classificação tributária que o próprio STF aplica de forma assistemática – e que a União tem todo o incentivo para manipular, instituindo exações sob o rótulo de “contribuições” precisamente para escapar da legalidade rígida reservada aos impostos. Em segundo lugar, a premissa de que a retributividade ou a extrafiscalidade justificam menor controle legislativo não está assentada em qualquer norma constitucional expressa: trata-se de construção doutrinária que o voto do Ministro Toffoli no RE n. 1.043.313 erigiu em critério decisivo sem o grau de fundamentação que uma escolha de tal alcance demandaria. Se a legalidade visa, em sua raiz democrática, garantir que a tributação se submeta ao debate parlamentar, não fica claro porque esse valor constitucional deveria variar conforme a etiqueta jurídica da exação – especialmente quando o ônus patrimonial sobre o contribuinte é idêntico. A coerência do sistema exige que tais distinções sejam ancoradas em razões substantivas, não em

²⁰ Para Greco, o debate jurídico pressupõe, como condição prévia, a explicitação da postura ideológica adotada por quem argumenta, sem essa sinceridade, o que se mantém é um debate insincero, alimentador do conflito e aprofundador da insegurança jurídica (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 35-36).

²¹ Neste ponto, houve o “presidencialismo de coalizão fiscal”, quando o Poder Executivo teve maior capacidade de influenciar a agenda legislativa (BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 78-89), mas ganha novos contornos com o atual “semipresidencialismo” (PINTO, Julio Benchimol. Brasil já vive semipresidencialismo, mas sem freios institucionais claros: país precisa de um novo pacto institucional? Talvez sim, mas não basta mudar o nome do regime. *Jota*, 6 jul. 2025. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/brasil-ja-vive-semipresidencialismo-mas-sem-freios-institucionais-claros>. Acesso em: 01 fev. 2026).

²² Essa situação ganha novos contornos com a EC n. 132/2023, diante da criação do IBS e da CBS, que hipoteticamente possuem natureza tributária distinta, a despeito de terem o mesmo fato gerador e regramento. Daniel Lannes já denunciava esse problema ao questionar se “diante de diferentes espécies tributárias, seria possível falar em diferentes ‘legalidades tributárias’ e, em caso positivo, qual seria o motivo para dar tratamento desigual à legalidade tributária em uma e outra espécies” (LANNES, Daniel. *Legalidade tributária*, p. 29).

conveniências classificatórias que servem, antes de tudo, à flexibilidade do Executivo.

Por outro lado, é inegável que a evolução jurisprudencial acompanhou transformações reais do Estado e da economia. A crescente complexidade técnica de setores como o financeiro, o ambiental e o tecnológico exige respostas ágeis e ajustes frequentes, muitas vezes incompatíveis com os ritmos legislativos. Nesse contexto, a legalidade suficiente pode representar um equilíbrio razoável entre valores constitucionais aparentemente conflitantes – sempre com o cuidado de que a flexibilidade não se degenere em arbítrio, que a delegação não se converta em cheque em branco.

Neste ponto, os avanços trazidos pelo Código de Defesa do Contribuinte (Lei Complementar n. 225/2026), em especial com relação à transparência e participação do contribuinte na elaboração e no aprimoramento da legislação tributária²³, merecem ser acolhidos com entusiasmo cauteloso. A participação administrativa na construção da norma tributária é um avanço inegável – mas não é equivalente funcional da reserva legal, e confundi-los seria um equívoco de consequências consideráveis. A reserva legal é mecanismo de *output* democrático: ela garante que a decisão sobre o quanto e como tributar passe pelo crivo do Parlamento, com toda a publicidade, a deliberação e a responsabilidade política que isso implica. A participação administrativa prevista na LC n. 225/2026 é mecanismo de *input*: ela abre canais para que o contribuinte contribua com informações e perspectivas antes ou durante a elaboração da norma regulamentar, mas não substitui o debate parlamentar nem confere ao regulamento a legitimidade democrática da lei. Dito de outro modo: a participação é condição de qualidade da norma, não condição de sua legitimidade constitucional. Reconhecer essa distinção não é desfazer o avanço representado pela norma – é evitar que ele seja instrumentalizado como justificativa para uma flexibilização da reserva legal que vai além do que a Constituição autoriza.

Além disso, sob uma perspectiva prospectiva, a reforma promovida pela EC n. 132/2023 e a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) colocarão novos desafios ao princípio da legalidade tributária. A coexistência de um imposto e de uma contribuição com fatos geradores idênticos, mas sujeitos a regimes de legalidade potencialmente distintos – conforme a teoria funcional adotada pelo STF –, poderá gerar assimetrias juridicamente injustificáveis e demandar do Tribunal uma revisão de seus critérios classificatórios²⁴.

²³ Art. 3º, inc. XIV: “adotar medidas de transparência e participação dos contribuintes na elaboração e no contínuo aprimoramento da legislação tributária.”

²⁴ A tensão entre IBS e CBS no âmbito da reforma tributária de 2023 pode se tornar o próximo grande campo de disputa sobre os limites da legalidade tributária no STF, especialmente quanto

5. Conclusão

A análise da evolução do princípio da legalidade tributária na jurisprudência do STF permite identificar três fases distintas, cada qual marcada por fundamentos teóricos e contextos históricos específicos. A primeira fase, da legalidade rígida, caracterizou-se pela interpretação literal e restritiva do art. 150, I, da CF/1988, vedando qualquer complementação infralegal dos elementos essenciais do tributo – postura historicamente compreensível, mas que encontrou seus limites com a consolidação da Constituição de 1988 e a emergência de um Estado comprometido com valores materiais e não apenas com formas. A segunda fase, da legalidade técnica, admitiu a possibilidade de regulamentação de aspectos operacionais, desde que a lei estabelecesse os critérios fundamentais. A terceira fase, da legalidade suficiente, consolidou o modelo de delegação condicionada, autorizando o Executivo a alterar alíquotas quando a lei fixe tetos, parâmetros objetivos e finalidades extrafiscais.

Tal trajetória revela que o STF vem adotando uma hermenêutica cada vez mais funcional e proporcional, sensível às distinções entre espécies tributárias, às exigências de eficiência administrativa e da dinâmica negocial. Ao mesmo tempo, a Corte manteve como núcleo intangível a exigência de que a tributação seja democraticamente legitimada e juridicamente previsível, vedando delegações incondicionadas ou desprovidas de parâmetros legais claros. O princípio da legalidade tributária não deve ser lido, pois, como um conceito estático, mas como garantia viva, que se adapta às transformações do Estado e da economia sem perder sua essência protetiva e democrática.

É possível, assim, concluir que: (a) a interpretação jurídica da legalidade tributária não é neutra, sendo indispensável a explicitação das premissas metodológicas que orientam o intérprete, especialmente em um campo tão sensível à disputa ideológica; (b) a evolução jurisprudencial do STF reflete uma assimilação – ainda que gradual – de uma perspectiva funcional do tributo, compatível com os valores constitucionais de solidariedade, eficiência e isonomia; e (c) o modelo de legalidade suficiente demanda um cuidado contínuo com relação à sua utilização, sob pena de transformar-se em arbítrio, violando a segurança jurídica que deve nortear as relações fisco-contribuinte.

Por fim, cumpre registrar que a tensão entre legalidade formal e eficiência material não é um problema com solução definitiva: é uma aporia constitutiva do Estado Fiscal contemporâneo, que exige do intérprete uma postura permanente-

à possibilidade de o Comitê Gestor do IBS exercer competência normativa equiparável ao poder regulamentar do Executivo. A propósito, v. SOUZA, Natália Faria de. O processo administrativo tributário após EC 132/2023: o que nos aguarda? In: MESSIAS, Adriano Luiz Batista; LEITE NETO, Olavo Ferreira (coord.). *Processo administrativo fiscal no contexto da reforma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2025, p. 233-260.

mente atenta às transformações sociais, econômicas e institucionais – sem nunca perder de vista a centralidade dos direitos fundamentais do contribuinte como parâmetro inderrogável de legitimidade da tributação. A honestidade intelectual sobre os valores que orientam cada escolha hermenêutica não é detalhe: é condição para que o debate jurídico seja, de fato, um debate.

Referências

- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. *Escritos de direito constitucional e de direito tributário*. Rio de Janeiro: Gramma, 2017.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.
- GRECO, Marco Aurélio. Três papéis da legalidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 101-110.
- GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. *Revista da PGFN* ano 1. Belo Horizonte, 2009, p. 9-17.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.
- GUÉDES, Demian. *Autoritarismo e Estado no Brasil: tradição, transição e processo administrativo*. Belo Horizonte: Letramento, 2016.
- LANNES, Daniel. *Legalidade tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2018.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.
- PINTO, Julio Benchimol. Brasil já vive semipresidencialismo, mas sem freios institucionais claros: país precisa de um novo pacto institucional? Talvez sim, mas não basta mudar o nome do regime. *Jota*, 6 jul. 2025. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/brasil-ja-vive-semipresidencialismo-mas-sem-freios-institucionais-claros>. Acesso em: 01 fev. 2026.
- REALE, Miguel. *Estruturas fundamentais do conhecimento jurídico: o Direito como experiência*. São Paulo: Saraiva, 1992.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A segurança jurídica do contribuinte: legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- SOUZA, Natália Faria de. Hermenêutica comprometida: o papel do intérprete e a norma jurídica na obra de Marco Aurélio Greco. In: ROCHA, Sergio André (org.). *Direito tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2025.
- SOUZA, Natália Faria de. O processo administrativo tributário após EC 132/2023: o que nos aguarda? In: MESSIAS, Adriano Luiz Batista; LEITE NETO, Olavo

- Ferreira (coord.). *Processo administrativo fiscal no contexto da reforma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2025, p. 233-260.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário* (Steuerrecht). Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.
- TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT* ano 1, n. 1. Belo Horizonte, jan./fev. 2003, p. 9-55.
- TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da tipicidade no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo* v. 235, 2004. DOI: 10.12660/rda.v235.2004.45134.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.