

SERGIO PINTO MARTINS



MANUAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Fechamento: dez./2013

13ª Edição

SÃO PAULO
EDITORA ATLAS S.A. – 2014



HISTÓRICO

1 Introdução

O Direito não deixa de ser uma realidade histórico-cultural, não admitindo o estudo de quaisquer de seus ramos sem que se tenha uma noção de seu desenvolvimento dinâmico no transcurso do tempo.

À luz da história, é possível compreender com mais acuidade os problemas atuais. A concepção histórica mostra como foi o desenvolvimento de certa disciplina, além das projeções que podem ser alinhadas com base no que se fez no passado, inclusive no que diz respeito à compreensão dos problemas atuais. Não se pode, portanto, prescindir de seu exame. É impossível ter o exato conhecimento de um instituto jurídico sem fazer o seu exame histórico, pois se verificam suas origens, sua evolução, os aspectos políticos ou econômicos que o influenciaram.

Ao analisar o que pode acontecer no futuro, é preciso estudar e compreender o passado, verificando o que ocorreu no curso do tempo, o progresso da tecnologia. Heráclito já dizia: o homem não volta a banhar-se no mesmo rio, pois nem o rio é o mesmo nem o homem é o mesmo. Isso ocorre porque o tempo passa e as coisas não são exatamente iguais como eram. Todavia, precisam ser estudadas para se compreender o futuro. Para fazer um estudo sobre o que pode acontecer no futuro, é necessário não perder de vista o passado. Não se pode romper com o passado, desprezando-o. Segundo as lições de Waldemar Ferreira, “nenhum jurista pode dispensar o contingente do passado a fim de bem compreender as instituições jurídicas dos dias atuais”.¹

2 Histórico

Para compreender o Direito Tributário, é necessário verificar sua história.

A origem da tributação vem das épocas mais antigas da humanidade.

¹ FERREIRA, Waldemar. *História do direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1962. v. 1, p. 1.

Inicialmente, o tributo tinha um sentido de homenagem. Os homens homenageavam seus deuses e líderes com presentes, que eram denominados de tributos.

Os reis passaram a cobrar tributos para sustentá-los. A partir daí não têm natureza de homenagem, mas de obrigação.

Na Idade Moderna, o rei cobrava tributos de seus súditos para poder fazer grandes viagens, visando novas rotas comerciais para o oriente.

As Cortes de Leão, de 1118, na Espanha, faziam referência a que os impostos somente poderiam ser cobrados mediante votação pelos delegados dos contribuintes.

Em Portugal, havia convocação da Corte de Lamengo, em 1413, para obter os impostos necessários.

Na França, os representantes da nobreza, o clero e o povo eram reunidos em *États Généraux* e nos Estados Provinciais para a obtenção de tributos. Isso ocorria desde o início do século XVI. Certos reis, como Francisco I, Henrique IV e Luís XIV, acharam que essas reuniões eram desnecessárias.

Na Inglaterra, ficou célebre a luta dos barões contra João Sem Terra, que deu origem à Carta Magna, de 1215, em que foi determinado que “nenhuma taxa de isenção do serviço militar (*scutagium*) nem contribuição alguma será criada em nosso reino, salvo mediante consentimento do conselho comum do reino” (art. 12). A partir de 1689, o *Bill of Rights* estabeleceu que os poderes de legislar e criar tributos não eram prerrogativas do monarca, mas da competência privada do Parlamento. Afirmava “que a cobrança de impostos para uso da Coroa, a título de prerrogativa, sem autorização do Parlamento e por um período mais longo ou por modo diferente do autorizado pelo Parlamento, é ilegal”.

Muitas das grandes revoluções também tiveram por fundamento a discussão sobre a tributação, que era excessiva.

No Brasil, por ocasião da descoberta, eram aplicadas as leis fiscais portuguesas.

Portugal entendia que o pau brasil era monopólio real. O particular, mediante contrato com a Coroa Portuguesa, poderia explorá-lo, mas deveria pagar um quinto do produto da venda. O pagamento era feito em espécie e não em moeda.

Havia ainda cobrança de 10% sobre as mercadorias importadas e exportadas. Quinto era a quinta parte cobrada dos metais e pedras preciosas, como ouro, prata etc. Dízimo era a cobrança da décima parte do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra. Sisa era a cobrança por cabeça de índio tornado escravo.

A Independência dos Estados Unidos é decorrente dos impostos excessivos que a coroa britânica cobrava das suas colônias.

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 assegurava: “para a manutenção da força pública e para as despesas da administração, é indispensável uma contribuição comum; ela deve ser igualmente repartida entre todos os

cidadãos, na medida de seus recursos” (art. 13). “Todos os cidadãos têm o direito de verificar, pessoalmente ou por meio de representantes, a necessidade da contribuição pública, bem como de consenti-la livremente, de fiscalizar o seu emprego e de determinar-lhe a alíquota, a base de cálculo, a cobrança e a duração.”

Um dos primeiros atos após a Revolução Francesa foi a isonomia tributária. Os impostos incidiriam sobre “todos os cidadãos e toda propriedade, da mesma maneira e da mesma forma”.

A Declaração de Direitos da Constituição francesa de 1791 previa que todos os tributos seriam repartidos entre todos os cidadãos de modo igual, na proporção de seus recursos (art. 2).

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão da Constituição francesa de 1793 previa que “nenhum tributo pode ser estabelecido, a não ser por razões de utilidade geral. Todos os cidadãos têm o direito de concorrer ao estabelecimento de tributos, de fiscalizar o seu emprego e de exigir uma prestação de contas” (art. 20).

Dispunha a Declaração dos Direitos e Deveres do Homem e do Cidadão da Constituição francesa de 1795 que “todo tributo é estabelecido em razão da utilidade geral; ele deve ser repartido entre os contribuintes, em função de seus recursos” (art. 16).

A Inconfidência Mineira também foi fruto da excessiva cobrança do quinto sobre o ouro.

Previa a Constituição de 1824 no item X do art. 15 que competia ao Poder Legislativo “fixar, anualmente, as despesas públicas, e repartir a contribuição direta. Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”.

A Constituição de 1891 estabeleceu a divisão tributária entre os tributos da União e dos Estados-membros. Competia a estes estabelecer os tributos dos Municípios. Os tributos somente poderiam ser exigidos por lei (§ 30 do art. 72). O imposto federal era uniforme no território nacional (§ 2º do art. 7º). A União não poderia estabelecer distinções e preferências em relação a um Estado ou a um Município (art. 8º). Havia imunidade recíproca de bens, serviços e rendas públicas (art. 10).

Tinha por base a Constituição de 1934 a de Weimar. Havia três esferas tributantes: a União, os Estados e os Municípios. Os Municípios passaram a ter impostos próprios. A União tinha os seguintes tributos: imposto sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira; imposto de renda e proventos de qualquer natureza; imposto de transferência de fundos para o exterior; imposto sobre atos emanados de seu governo; taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais; taxas de entrada, saída e estadia; contribuições de melhoria (art. 124). Os tributos dos Estados eram: imposto sobre propriedade territorial rural; imposto sobre transmissão de propriedade *causa mortis*; imposto sobre transmissão de

propriedade imobiliária *inter vivos*; imposto de consumo de combustível de motor a explosão; imposto de vendas e consignações; imposto de exportação de mercadorias de sua produção; imposto de indústrias e profissões, imposto sobre atos emanados de seu governo; taxas de serviços estaduais, contribuições de melhoria (art. 124). Os tributos dos Municípios eram: imposto de licença; imposto predial e territorial urbano; imposto sobre diversões públicas; taxas de serviços municipais; contribuições de melhoria (art. 124).

A Carta Magna de 1937 manteve o sistema tributário da Constituição anterior. Foram suprimidos alguns impostos dos Estados e dos Municípios, como o imposto sobre o consumo de combustível de motor a explosão, o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais. Parte da arrecadação dos impostos estaduais iria para os Municípios, como a metade da arrecadação do imposto de indústrias e profissões. Deixou de existir a contribuição de melhoria.

A Constituição de 1946 estabeleceu outra discriminação de rendas tributárias. Os tributos da União eram: imposto sobre importação de mercadorias do exterior; imposto sobre consumo de mercadorias; imposto sobre produção, comércio, distribuição e consumo e importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos e gasosos; imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza; imposto sobre transferência de fundos para o exterior; imposto sobre negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal (imposto do selo); imposto extraordinário e taxas e contribuições de melhoria. Os tributos dos Estados eram: imposto sobre propriedade territorial; imposto sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*; imposto sobre vendas e consignações; imposto sobre exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro; imposto sobre atos regulados por lei estadual; taxas e contribuições de melhoria. Os tributos dos Municípios eram: imposto predial e territorial urbano; imposto de licença; imposto de indústrias e profissões; imposto sobre diversões públicas; imposto sobre atos de sua economia; taxas e contribuições de melhoria. Verifica-se que as taxas e contribuições de melhoria eram tributos comuns aos entes tributantes. Na verdade, existiam três sistemas tributários autônomos. Os Municípios tinham participações na arrecadação do imposto único, do imposto territorial rural, do imposto de consumo, do imposto de renda, do imposto estadual concorrente.

A Emenda Constitucional nº 18, de 1º-12-1965, aprovou nova discriminação constitucional de rendas tributárias. A referida norma instituiu uma classificação de impostos baseada em nomenclatura econômica e não mais jurídica, como ocorria anteriormente, quando existiam impostos de licença, de vendas e consignações, de indústrias e profissões, que nada tinham de econômicos. Com base na nova disposição, passamos a ter um sistema tributário uno e nacional e não mais três sistemas independentes. A União ficou com 10 impostos. Os Municípios e os Estados ficaram apenas com dois impostos cada um. A União tinha competência para instituir: imposto sobre importação de produtos estrangeiros;

imposto sobre exportação; imposto sobre propriedade territorial rural; imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza; imposto sobre produtos industrializados; imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro; imposto sobre serviços de transportes e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal; imposto sobre combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos; taxas e contribuições de melhoria. Os Estados tinham: imposto sobre transmissão de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis; imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias; taxas e contribuições de melhoria. Os Municípios tinham: imposto sobre propriedade predial e territorial urbana; imposto sobre serviços de qualquer natureza; taxas e contribuições de melhoria.

Rubens Gomes de Sousa tinha feito um projeto de código tributário nacional que estava parado no Congresso Nacional desde 1954. O projeto foi revisto pelo mesmo professor e por Gilberto de Ulhôa Canto, Gerson Augusto da Silva e Luiz Gonzaga do Nascimento e Silva. Foi adaptado à Emenda Constitucional nº 18/1965, e encaminhado ao Congresso Nacional. A Constituição de 1946 permitia que a matéria fosse editada sob a forma de lei ordinária, pois não existia lei complementar. O projeto foi votado e aprovado, sendo sancionado como a Lei nº 5.172, de 25-10-1966. Foi denominado Código Tributário Nacional (CTN) pelo Ato Complementar nº 36, de 13-3-1967 (art. 7º).

A Carta Magna de 15-3-1967 manteve o sistema de nomenclatura econômica da Emenda Constitucional nº 18/1965. A União poderia decretar outros impostos, além dos já previstos na Constituição.

A Emenda Constitucional nº 1, de 17-10-1969, manteve o sistema tributário anterior, sendo os tributos impostos, taxas e contribuições de melhoria. Somente a União tinha competência para instituir contribuições e empréstimos compulsórios (art. 21). As taxas não poderiam tomar por base de cálculo a já prevista para impostos. Lei complementar iria estabelecer normas gerais de direito tributário, dispor sobre conflitos de competência tributária e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (§ 1º do art. 18). Era vedado à União instituir impostos que não fossem uniformes em todo o território nacional. Mediante lei complementar, a União poderia estabelecer isenção de impostos estaduais e municipais.

A Constituição de 5-10-1988 aproveitou em parte o sistema tributário anterior, mas também estabeleceu questões novas. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria (art. 145). A União, mediante lei complementar, pode instituir empréstimos compulsórios (art. 148). As contribuições sociais passaram a ser delineadas de forma mais clara no art. 149. Os arts. 150 a 152 passaram a estabelecer as limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado. A União pode instituir impostos sobre: importação de produtos estrangeiros; exportação; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural; grandes fortunas. Os impostos dos Estados-membros e do Distrito Federal são:

transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior; propriedade de veículos automotores; adicional de 5% do que for pago à União por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas nos respectivos territórios, a título do imposto de renda. Os impostos dos Municípios são: propriedade predial e territorial urbana; transmissão *inter vivos*; serviços de qualquer natureza; vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo *diesel*.

A Emenda Constitucional nº 3, de 17-3-1993, suprimiu o adicional de 5% do imposto de renda pago à União, que era chamado de imposto de renda estadual, e o imposto de vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo *diesel*. Os demais impostos foram mantidos na competência de cada ente tributante.

Verificação de aprendizagem

1. Que garantia foi conquistada com a Carta Magna de 1215 na Inglaterra?
2. Como eram cobrados os tributos por ocasião da descoberta do Brasil?
3. Que mudanças trouxe a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, a nosso sistema tributário?
4. Como se configura o atual sistema tributário nacional, determinado pela Constituição de 1988?

2



O DIREITO

1 Etimologia

Direito vem do latim *directu(m)*, acusativo singular da forma participial adjectiva *directus*, *a*, *um*. Tem o significado da qualidade do que é conforme a regra.

São encontrados vários significados para a palavra *Direito*, como norma, lei, regra, faculdade, o que é devido à pessoa, fenômeno social etc. Direito é o que está conforme a regra. É algo que vai reto, que não se desvia.

2 Denominação

O Direito tem várias denominações em cada língua. Em espanhol, fala-se *derecho*. Em italiano, *diritto*. Em francês, *droit*. Em inglês, *law*. Em alemão, *Recht*.

3 Conceito

Aristóteles mencionava que o homem é um animal político. Assim, havia necessidade de regras para que pudesse viver em harmonia, evitando a desordem.

Celso, no Direito Romano, dizia que o Direito é a arte do bom e do equitativo (*ius est ars boni et aequi*).

Miguel Reale menciona que o Direito é “a vinculação bilateral atributiva da conduta para a realização ordenada dos valores de convivência”.¹

Direito é o conjunto de princípios, de regras e de instituições destinado a regular a vida humana em sociedade.

É preciso analisar os elementos desse conceito.

¹ REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. v. 2, p. 617.

O Direito representa um conjunto, pois é composto de várias partes organizadas, que formam um todo, de maneira sistemática.

Tem o Direito princípios próprios, como qualquer ciência, ainda que não seja exata. Exemplos são o princípio da boa-fé, da razoabilidade etc.

Possui o Direito inúmeras regras. Algumas delas são compendiadas em códigos, como o Código Civil (CC), o Código Tributário Nacional (CTN), o Código Comercial, o Código de Processo Civil (CPC), o Código de Processo Penal (CPP), além de inúmeras leis esparsas.

As instituições são entidades que perduram no tempo. O Direito tem várias delas, como os sindicatos, os órgãos do Poder Judiciário, do Poder Executivo etc.

O objetivo do Direito é regular a vida humana em sociedade, estabelecendo, para esse fim, normas de conduta, que devem ser observadas pelas pessoas.

O homem, por natureza, é um ser gregário. Vive em conjunto com os demais, necessitando de regras para regular essa situação. O Direito é fruto da convivência humana.

O importante não é se o Direito tem ou não coação ou sanção pelo descumprimento da norma, de forma a torná-la coercitiva, mas se ela é cumprida, o que pode ser feito espontaneamente pela pessoa, sem que exista a sanção.

O Direito Tributário é uma das espécies do ramo Direito.

Verificação de aprendizagem

1. Que é Direito?
2. É importante a sanção para a configuração do Direito?



CONCEITO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

1 Denominação

Initium doctrinae sit consideratio nominis, isto é, a doutrina deve iniciar seu estudo pela análise do nome, ou pelo estudo da denominação.

São empregadas várias denominações para identificar a matéria, como Direito Financeiro, Direito Fiscal, Direito Tributário, Direito do Imposto, Legislação Tributária.

1.1 Direito financeiro

Direito Financeiro é, na verdade, o gênero que compreende o estudo de todas as receitas e despesas públicas. O tributo é uma das receitas públicas.

1.2 Direito fiscal

Direito Fiscal seria proveniente de fisco, do latim *fiscalis, fiscus, fisci*, do qual se originaram *fisco* e o adjetivo *fiscal*. Considerava-se inicialmente que a palavra *fiscus* significava o cesto de vime ou de junco que era usado pelos romanos para guardar dinheiro. Mais tarde, teve o significado de tesouro do príncipe, que eram as receitas provenientes das províncias imperiais. O erário público (*aerarium publicum*) era a caixa que ficava com o Senado romano, para onde iam as receitas das províncias do Senado e dos confiscos. A palavra *fiscus* também já foi entendida como o conjunto de bens pertencentes ao Estado.

Em inglês, é encontrada a expressão *Fiscal Law*. Em francês, *Droit Fiscal*. Na Espanha, usa-se a denominação *Derecho Fiscal*.

Em Portugal, há distinção entre Direito Fiscal e Direito Tributário. Direito Tributário engloba as normas que tratam do exercício da função tributante dos entes públicos, cobrando os tributos. Tem sentido amplo. Direito Fiscal representa o con-

junto de normas jurídicas que têm por objetivo a análise somente dos impostos, tendo sentido restrito. Parte da doutrina, contudo, emprega as duas expressões como sinônimas. Direito Fiscal diz respeito, porém, ao fisco, ao erário público.¹

Ressalte-se que uma das mais importantes entidades que estuda a matéria é denominada *International Fiscal Association*, que no Brasil é representada pela Associação Brasileira de Direito Financeiro.

Direito Fiscal seria o controle e a fiscalização feita pelo Estado. No Direito Tributário será estudado o tributo de modo geral, e não apenas a fiscalização do tributo.

1.3 Legislação tributária

A denominação *Legislação Tributária* é usada em faculdades de Economia, Administração e Contabilidade. Não se estuda somente a legislação tributária, mas também o Direito Tributário em sua totalidade, suas normas gerais, sua interpretação, sua aplicação etc. A legislação é apenas uma parte do Direito Tributário.

1.4 Legislação fiscal

Na mesma linha de raciocínio, é empregada a expressão *Legislação Fiscal*. São as leis relativas ao fisco. Como visto, não será estudado apenas o lado do fisco, mas também o tributo.

1.5 Direito do imposto

Em alemão, fala-se em Direito Impositivo (*Steuerrecht*), apesar de haver a palavra *Abgaberecht*. *Steuerrecht* é usada principalmente por autores alemães e suíços.

Direito do Imposto é uma denominação muito específica, pois diz respeito apenas ao estudo do imposto. Este é uma espécie do gênero tributo. A matéria irá estudar o tributo e não apenas uma de suas espécies, que é o imposto.

1.6 Direito tributário

Em italiano, usa-se a expressão *Diritto Tributario*. Em espanhol, fala-se em *Derecho Tributario*. Em alemão, *Abgaberecht*.

Tributário vem do latim *tributarius*, a, um, que é a pessoa que paga tributo.

¹ COSTA, José M. Cardoso da. *Curso de direito fiscal*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1973. p. 2-3.

Atualmente, a denominação empregada é *Direito Tributário*, por dizer respeito ao gênero tributo. É a expressão mais aceita. É encontrada no inciso I do art. 24 da Constituição. A Lei nº 5.172 é denominada Código Tributário Nacional (CTN).

2 Conceito

Cada autor costuma oferecer definição própria do Direito Tributário.

Rubens Gomes de Sousa afirma que Direito Tributário é “o ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos”.²

Leciona Hugo de Brito Machado que Direito Tributário é “o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”.³

Paulo de Barros Carvalho ensina que “o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Compete à Ciência do Direito Tributário descrever esse objeto, expedindo proposições declarativas que nos permitem conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente”.⁴

Direito Tributário é o conjunto de princípios, de regras e de instituições que regem o poder fiscal do Estado e suas relações.

O Direito Tributário é um conjunto, pois forma um todo organizado, um sistema.

Tem o Direito Tributário princípios próprios, como o da legalidade, da anterioridade etc.

As principais regras estão contidas na Constituição, no Código Tributário Nacional (CTN) e em outras leis esparsas. O fato de o Direito Tributário ter um código evidencia também que tem um conjunto de regras próprias, indicando uma espécie diferenciada do ramo Direito.

Há instituições próprias, como o Ministério da Fazenda, as Secretarias Estaduais da Fazenda, os Conselhos de Contribuintes, os Tribunais de Impostos e Taxas etc.

² SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 40.

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 46.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 11.

O objeto do Direito Tributário é verificar as relações do Estado no que diz respeito a seu poder de tributar, que compreende a criação do tributo, sua arrecadação e fiscalização.

3 Divisão

A divisão da matéria será feita da seguinte forma: apresenta-se um histórico do Direito Tributário, sua denominação e conceito, o Estado e seu poder fiscal, a autonomia do Direito Tributário, sua posição enciclopédica, a relação com outros ramos do Direito, suas fontes, a eficácia da legislação tributária, sua aplicação, interpretação e integração, os princípios de Direito Tributário, o que é o tributo e suas espécies, o sistema tributário nacional, as limitações constitucionais ao poder de tributar, a discriminação de rendas tributárias, a obrigação tributária, o crédito tributário e suas consequências, a administração tributária, o ilícito tributário, o processo administrativo tributário e o processo judicial tributário. Por fim, serão tratados os impostos federais, estaduais e do Distrito Federal e municipais.

Verificação de aprendizagem

1. A denominação Direito Financeiro é adequada para nominar a matéria? Por quê?
2. Que quer dizer direito do imposto?
3. Qual a denominação adequada para a matéria em estudo?
4. Qual a divisão da matéria?

4

ESTADO E SEU PODER FISCAL

O Estado surge da evolução da família.

No Feudalismo, o feudo era um pequeno Estado, dominado pelo senhor feudal, que era o dono das terras e as explorava.

Na Monarquia, o rei tem todo o poder, e é o próprio Estado.

No século XIII, na Inglaterra, foi imposta a Carta Magna a João Sem Terra.

Hobbes dizia em *Leviatã* que o Estado determinava tudo, como um monstro horrível que devora e absorve todos os direitos individuais das pessoas.

Para Rousseau, o Estado nasce de um contrato. Não poderiam existir corpos intermediários entre o indivíduo e o Estado, ficando proibidas as corporações de ofício. A lei é a expressão da vontade geral. Esses ideais foram observados na Revolução Francesa de 1789.

O Estado moderno está amparado na lei, que é votada em duas casas.

Marcelo Figueiredo afirma que o Estado é “uma comunidade constituída por um povo que, a fim de realizar a democracia, através da busca incessante da justiça e do bem-estar, em dado território nele soberanamente delega aos mandatários o poder (*lato sensu*) de direção dos objetivos constitucionais, com vistas à organização social e política. Ou ainda dito de outra forma mais simplificadora, o Estado é uma pessoa jurídica (como se verá adiante) idealizada pelos homens principalmente para manter a ordem e a segurança – e que exerce uma jurisdição universal nos seus limites territoriais, para o que utiliza o Direito, respaldado pela força conferida pelo povo – que é reconhecida interna e externamente como autoridade soberana. O Estado, enfim, é o produtor de Direito, é sujeito de Direito e é objeto de Direito, mas não é o Direito”.¹ Esses aspectos do Estado mostram-nos sob o enfoque objetivo.

Estado é a sociedade política e juridicamente organizada, dotada de soberania, dentro de um território, sob um governo, para a realização do bem comum do povo.

¹ FIGUEIREDO, Marcelo. *Teoria geral do estado*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 28.

São elementos do Estado: o povo, o território e o governo.

O povo é o componente humano. É o conjunto de pessoas que estão adstritas pela ordem jurídica estatal, a sua jurisdição, que compreende tanto o que reside no Estado, como o que está fora dele.

Território é o elemento material, espacial ou físico do Estado. Compreende a superfície do solo que o Estado ocupa, seu mar territorial e o espaço aéreo.

Governo é a organização necessária para o exercício do poder político.²

Soberania é o poder de organizar-se juridicamente e de fazer valer dentro de seu território a universalidade de suas decisões nos limites dos fins éticos de convivência.³ A soberania do Estado não reconhece poder igual, superior ou concorrente na ordem interna, nem poder superior na ordem internacional. Consiste a soberania num poder: incondicionado, absoluto, sem qualquer limite, já que seus limites são traçados pelo próprio Estado; originário, pois não é derivado de qualquer outro, nascendo com o próprio Estado; e exclusivo, visto que só o Estado o possui e pode exercê-lo.⁴ É una a soberania, porque não se admite que um mesmo Estado tenha duas soberanias; é um poder superior aos demais, não admitindo a convivência de dois poderes iguais no mesmo âmbito. É indivisível, visto que não admite a separação das partes autônomas da mesma soberania.⁵ O Estado soberano pode autodeterminar-se ou autogovernar-se, autolimitar-se, isto é, estabelecendo seu ordenamento jurídico; é, contudo, autônomo para decidir sobre tal ordenamento jurídico.⁶ Tem, pois, o Estado um poder superior aos demais. A soberania é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil (art. 1º, I, da Constituição). É exercida a soberania popular por meio do sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, conforme o art. 14 da Lei Fundamental.

O conceito de Estado é jurídico, enquanto o conceito de Nação é sociológico. Nação é a sociedade natural de homens, dentro de um território, com mesma origem, costumes, língua e comunhão de vida. Exemplo de nação era a Itália antes da unificação social, que era constituída de vários Estados. A nação seria, em princípio, a semente da qual surgiu o Estado.

O fim do Estado é assegurar a vida humana em sociedade, pelo fato de que o homem não vive isoladamente e necessita de normas que disciplinem comportamentos. Tem o Estado por objetivo básico a realização do bem comum.

² SALVETTI NETO, Pedro. *Curso de teoria do estado*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1981. p. 55 e 273.

³ REALE, Miguel. *Teoria do direito e do estado*. 2. ed. São Paulo: Martins, 1960. p. 127.

⁴ ZANZUCCHI, Marco Tullio. *Instituzioni di diritto pubblico*. Milão: Giuffrè, 1948. p. 21.

⁵ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do estado*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 69.

⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 118-119.

O Estado deve garantir a ordem interna, governando as pessoas que estão em seu território. Assegura a soberania na ordem internacional. Faz as regras de conduta. Distribui justiça.

Nas guerras, o vencedor exigia do vencido o pagamento de um valor.

Com fundamento em sua soberania, o Estado exige que seus súditos transfiram para ele parte de seus rendimentos, visando custear os fins de que necessita. O Estado tem custos para a manutenção de seus fins, como na manutenção de repartições públicas, da própria máquina de arrecadação, dos vencimentos dos funcionários públicos, da limpeza das ruas, da segurança pública etc. Assim, surge o tributo, como a necessidade de obter receita de seus súditos para fazer frente aos gastos que lhe são inerentes. O poder de tributar do Estado consiste justamente em uma parcela da soberania estatal, de poder exigir tributos dentro de seu território.

O Estado tem o poder de penetrar no patrimônio dos particulares, exigindo deles contribuições derivadas e compulsórias. É seu poder fiscal.

Consiste o poder fiscal na faculdade que o Estado tem de criar tributos e de exigí-los dos particulares que estão sujeitos a sua soberania territorial.

O fundamento do poder fiscal do Estado não é de troca, pois em certos casos ele não faz qualquer contraprestação ao contribuinte. Quem paga o tributo não tem o direito de querer exigir do Estado uma atividade.

Cobra o Estado o tributo em razão de que tem soberania e da previsão legal, que determina o pagamento da exação compulsória.

O Estado pode ou não utilizar o poder fiscal, já que se trata de uma faculdade.

É irrenunciável e indelegável o poder fiscal do Estado, pois não pode ser transferido a outrem, caso não seja exercitado.

Não se pode dizer que o Estado tem apenas o poder de tributar, pois esse poder de tributar compreende a relação jurídica entre ele e o contribuinte. Há direitos e deveres do Estado, como dos contribuintes. As normas a serem aplicadas dizem respeito tanto ao Estado como aos contribuintes.

O Brasil é uma federação de Estados. O poder tributário é dividido entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.

Há necessidade, porém, de estabelecer limites ao poder fiscal do Estado, pois, do contrário, tributaria toda a riqueza do contribuinte ou a maior parte dela. Essa é a razão pela qual se fala em reforma tributária, principalmente nos momentos em que se verifica que o Estado tem um superávit fiscal. Logo, recebe dos contribuintes muito mais do que necessita para cobrir suas necessidades e os serviços que presta.

Competência tributária consiste na delimitação do poder tributário do Estado. A Constituição é que irá estabelecer a competência tributária de cada ente da

federação para tributar determinadas situações. Essa competência tributária será utilizada de acordo com a lei ordinária de cada um dos entes tributantes.

Verificação de aprendizagem

1. Que é Estado?
2. Que é soberania?
3. Como o Estado exige tributos?
4. Há limites para exigência dos tributos?
5. No que consiste a competência tributária?

5

AUTONOMIA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Compreende a autonomia de um ramo do Direito aspecto meramente didático. Verifica-se apenas se a disciplina reúne um grupo suficiente de regras jurídicas, de forma orgânica. Não se pode dizer, porém, que um ramo do Direito seria autônomo do próprio Direito, pois seria o mesmo que admitir a autonomia da espécie em relação ao gênero.

Haverá autonomia de um dos ramos do Direito se seus princípios, regras e instituições estabelecerem diferenças entre os demais ramos do Direito.

Seria possível afirmar que duas teorias informam a autonomia do Direito Tributário.

A primeira teoria é denominada de monista. Ela entende que o Direito Tributário pertence ao Direito Financeiro e dele não se separou.

A segunda teoria é chamada de dualista, indicando que o Direito Tributário é autônomo em relação ao Direito Financeiro.

Tanto o Direito Financeiro, como o Direito Tributário são originários da mesma raiz, da necessidade de receita para o Estado poder cumprir seu papel. O Direito Tributário cuida apenas de parte das entradas nos cofres do Estado, apenas de parte da receita pública, que é o tributo. O Direito Financeiro tem por objetivo qualquer receita do Estado, seja ela proveniente de seu patrimônio, dos contribuintes, seja das próprias despesas. O Direito Financeiro regula toda a atividade financeira do Estado e não apenas os tributos. O Direito Tributário estuda apenas a receita compulsória e derivada que é o tributo. Não tem por objetivo estudar despesas públicas, que ficam a cargo do Direito Financeiro.

Segundo Alfredo Rocco,¹ para caracterizar a autonomia de uma ciência, é mister que: (a) ela seja bastante vasta, a ponto de merecer um estudo de conjunto, adequado e particular; (b) contenha doutrinas homogêneas dominadas por conceitos gerais comuns e distintos dos conceitos gerais que informam outras disciplinas, e (c) possua método próprio, empregando processos especiais para

¹ ROCCO, Alfredo. *Principi di diritto commerciale*. Turim: Utet, 1928. p. 72.

o conhecimento das verdades que constituem objeto de suas investigações. Na verdade, não existe método próprio no estudo do Direito. O método é um só e vale para todos os seus ramos.

Para verificar a autonomia do Direito Tributário, é preciso constatar se ele tem princípios próprios, regras próprias, instituições próprias, conceitos próprios etc.

O Direito Tributário tem princípios próprios, como os da legalidade tributária, da capacidade contributiva, da anterioridade, da proibição do confisco etc. São princípios que não pertencem a outros ramos do Direito.

Tem o Direito Tributário regras próprias. Elas têm seu marco inicial na Constituição, no Título VI (Da tributação e do orçamento), Capítulo I (Do sistema tributário nacional), nos arts. 145 a 162. O CTN (Lei nº 5.172/66) é considerado lei complementar, que tem por objetivo estabelecer regras gerais de tributação. O fato de existir um código a tratar da tributação indica que há autonomia da matéria, pois foram reunidas várias normas gerais sobre tributação no referido código, de forma sistemática e ordenada. Há várias leis ordinárias que tratam sobre o tema, como as relativas ao imposto de renda, ao imposto sobre produtos industrializados, aos impostos de exportação e importação, da contribuição de melhoria (Decreto-lei nº 195/1967) etc.

Tem o Direito Tributário instituições próprias, como o Ministério da Fazenda, as Secretarias Estaduais da Fazenda, os Conselhos de Contribuintes, os Tribunais de Impostos e Taxas etc.

Mostra indiretamente o art. 109 do CTN que o Direito Tributário é autônomo de outros ramos do Direito, pois os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários, que, portanto, são autônomos em relação ao direito privado.

O Direito Tributário tem conceitos próprios, como de fato gerador (art. 114 do CTN), obrigação tributária (art. 113 do CTN), sujeito ativo (art. 119 do CTN), sujeito passivo (art. 121 do CTN), contribuinte, responsável, base de cálculo, alíquota, crédito tributário (art. 139 do CTN), lançamento (art. 142 do CTN), dívida ativa etc.

Tem autonomia didática, pois a maioria das faculdades de Direito tem cadeira própria estudando a matéria. Mesmo nas faculdades de Ciências Econômicas, Contábeis e Administrativas costuma haver uma cadeira, geralmente no terceiro ano, em que se estuda o Direito Tributário, pois não é possível tratá-lo no mesmo ano em que é ministrada a disciplina Instituições de Direito Público e Privado, que contém muita matéria para ser dada em um ou em dois anos.

Nos concursos públicos, passa a ser exigida a matéria Direito Tributário, seja para juiz de direito ou federal, para procurador do Estado, para procurador da Fazenda Nacional, para o Ministério Público estadual ou federal etc.

Mesmo no exame da Ordem dos Advogados do Brasil, têm sido exigidas questões sobre Direito Tributário, podendo o candidato, na fase final, optar pela referida matéria.

A autonomia científica também é notada, pois existem muitas obras sobre Direito Tributário, em cursos, tratados, monografias específicas etc., como de Rubens Gomes de Sousa, Aliomar Baleeiro, Ruy Barbosa Nogueira, Bernardo Ribeiro de Moraes, Ives Gandra da Silva Martins, Paulo de Barros Carvalho, Geraldo Ataliba, José Souto Maior Borges, Hugo de Brito Machado, Sacha Calmon Navarro Coelho e outros.

Logo, é possível dizer que o Direito Tributário é autônomo do Direito Financeiro, por todos os motivos expostos.

Verificação de aprendizagem

1. O Direito Tributário tem regras próprias?
2. O Direito Tributário tem princípios próprios?
3. Há conceitos próprios no Direito Tributário?
4. Há autonomia do Direito Tributário?

POSIÇÃO ENCICLOPÉDICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Posição enciclopédica ou taxionomia é o lugar que ocupa uma espécie do Direito dentro da ciência do Direito.

Ulpiano já dividia o Direito em público e privado, embora entendendo tal classificação como meramente didática, pois o Direito, enquanto ciência, é o gênero, que tem seus diversos ramos, que são considerados espécies. Cada ramo do Direito mantém relações e conexões com as demais espécies do gênero.

No século XIX, os juristas de tradição romanista entendiam que o Direito Público era o que compreendia a organização do Estado. Já o Direito Privado era o que dizia respeito ao interesse dos particulares. Essa orientação permanece nos dias atuais.

A posição enciclopédica do Direito Tributário situa-se no campo do Direito Público. Todas as regras decorrem da previsão legal. O tributo é pago porque é compulsório. Não existe acordo de vontades para pagá-lo. Se houvesse vontade, o contribuinte não o pagaria.

A natureza do Direito Tributário, portanto, é *ex lege*. Decorre da previsão da lei. O tributo só é devido em razão da determinação legal. Tem, portanto, cunho publicístico, abrangendo o contribuinte e o Estado, que arrecada o tributo e o utiliza para custear as necessidades gerais da coletividade.

A relação jurídica tributária compreende um sujeito ativo (credor), um sujeito passivo (devedor) e um objeto (prestação).

O Direito Tributário é um direito obrigacional, pois compreende um sujeito ativo (Estado), um sujeito passivo (contribuinte) e uma prestação (tributo).

Verificação de aprendizagem

1. Que é posição enciclopédica ou taxionomia?
2. Qual é a posição enciclopédica do Direito Tributário?
3. Que envolve a relação jurídica tributária?

RELAÇÕES DO DIREITO TRIBUTÁRIO COM OS DEMAIS RAMOS DO DIREITO

1 Direito constitucional

A partir principalmente da Lei Magna de 1934, nossas constituições passaram a trazer regras de Direito Tributário.

A Constituição de 1988 tratou do Direito Tributário em todo um capítulo, denominado "Do Sistema Tributário Nacional", dentro do Título VI, da Tributação e do Orçamento. A matéria está prevista nos arts. 145 a 162. A Seção I trata dos princípios gerais (arts. 145 a 149). A Seção II versa sobre as limitações do poder de tributar (arts. 150 a 152). A Seção III indica os impostos da União. A Seção IV arrola os impostos dos Estados e do Distrito Federal (art. 155). A Seção V prevê os impostos dos Municípios (art. 156). A Seção VI prescreve sobre a repartição das receitas tributárias (arts. 157 a 162).

Há uma hierarquia entre a norma constitucional e as normas que lhe são complementares.

A Lei Maior passa a prever um verdadeiro estatuto do contribuinte, prevendo garantias para os contribuintes serem tributados pelo Estado.

Determina o inciso I do art. 24 da Lei Magna que compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre Direito Tributário.

2 Direito financeiro

O Direito Tributário poderia ser considerado a parte do Direito Financeiro que cuida especificamente dos tributos. Ambos pertencem ao Direito Público.

O Direito Financeiro vai estudar a atividade financeira do Estado, seu orçamento, compreendendo as receitas e despesas, o crédito público e a despesa pública. Estuda, portanto, toda a atividade financeira do Estado. Entre as receitas públicas, está o tributo.

Na Constituição de 1946, a cobrança do tributo dependia de prévia autorização pela lei orçamentária, que era chamada de princípio da anualidade tributária. As Constituições posteriores não mais fizeram essa exigência.

A Ciência das Finanças representa o conhecimento dos fatos da atividade financeira do Estado. Ela estuda essa atividade financeira sob os ângulos sociológico, político, administrativo, econômico e jurídico. Leciona Hugo de Brito Machado que “a Ciência das Finanças Públicas está para o Direito Tributário tal como a Ciência da Administração está para o Direito Administrativo; a Ciência Econômica, ou Economia, está para o Direito Econômico; a Criminologia está para o Direito Penal, e assim por diante”.¹

3 Direito administrativo

Antigamente, afirmava-se que o Direito Tributário era uma parte do Direito Administrativo, por dizer respeito à administração. O Direito Administrativo regula as atividades gerais da administração.

Uma das ligações entre o Direito Tributário e o Direito Administrativo é o lançamento. Este é um ato administrativo vinculado, em que o fiscal irá constituir o crédito tributário.

O processo administrativo tributário é a discussão no âmbito administrativo da exigência do tributo. Isso é feito, por exemplo, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos Tribunais de Impostos e Taxas.

Os decretos, muitas vezes, regulamentam leis tributárias. Têm os decretos natureza administrativa.

4 Direito penal

O Direito Penal Tributário trata dos crimes de natureza tributária, como sonegação fiscal (Lei nº 4.729/1965). Na apropriação indébita tributária, o responsável retém, por exemplo, o imposto de renda, porém não o repassa ao Tesouro Nacional.

Somente a lei pode cominar penalidades para as ações e omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas (art. 97, V, do CTN).

A Lei nº 8.137, de 27-12-1990, versa sobre os crimes contra a ordem tributária. Há divisão entre crimes praticados por particulares e por funcionários públicos.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 49.

5 Direito da seguridade social

No custeio do Direito da Seguridade Social, são usados conceitos do Direito Tributário, como de contribuinte, fato gerador, lançamento, crédito tributário, dívida ativa etc. Pode-se dizer que o Direito Tributário é fonte subsidiária do Direito da Seguridade Social, pois, na omissão da Lei nº 8.212/1991, aplica-se o CTN.

A contribuição da Seguridade Social tem natureza tributária, de contribuição social, conforme previsão do art. 149 da Constituição.²

6 Direito internacional público

Há tratados, convenções e acordos internacionais que têm por objetivo evitar a possibilidade de dupla tributação da renda de determinado contribuinte. São também disciplinadas tarifas aduaneiras, de forma a regular o comércio entre os países envolvidos.

Prevê o art. 98 do CTN que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhes sobrevenha.

7 Direito processual civil

São propostas perante o Poder Judiciário várias ações que visam à discussão dos tributos. A Lei nº 6.830/1980 trata da execução fiscal da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e suas autarquias.

O contribuinte discute no Judiciário direito líquido e certo de não ser tributado, o que é feito por meio de mandado de segurança. Ajuíza ação que visa à devolução de tributo pago indevidamente, a que se denomina de ação de repetição de indébito. O contribuinte propõe ação de consignação em pagamento contra o fisco, quando, por exemplo, não sabe quem é o sujeito ativo da relação tributária, ou quando o Estado não quer receber tributo devido.

A relação com o Direito Processual Civil é denominada de *Direito Processual Tributário*. É o estabelecimento de regras processuais para a discussão sobre a cobrança do tributo, na execução fiscal ou em ação proposta pelo contribuinte para não pagar o tributo exigido pelo fisco.

8 Direito civil

Quando não existia um Código Tributário, eram utilizados os institutos do Direito das Obrigações, relativos à extinção das obrigações, contidos no Código

² MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da seguridade social*. 33. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 68-79.

Civil, como pagamento, compensação, consignação em pagamento, pagamento com sub-rogação, imputação do pagamento, dação em pagamento (o credor receber imóvel pela dívida), confusão, remissão das dívidas. São ainda usados conceitos relativos a capacidade, personalidade jurídica, domicílio, mora etc.

9 Direito comercial

A empresa é a principal contribuinte na área do Direito Tributário. Há, portanto, necessidade de estudar tanto o que é empresa para fins tributários, como quando ela é contribuinte ou responsável.

O Direito Tributário precisa conhecer os conceitos de recuperação judicial e falência. O crédito tributário prefere qualquer outro crédito na falência, com exceção do crédito trabalhista.

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição da República, pelas Constituições estaduais, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (art. 110 do CTN).

10 Direito do trabalho

O imposto de renda incide sobre verbas de natureza remuneratória que são pagas ao empregado, como salário, adicionais, férias gozadas, 13º salário, repouso semanal remunerado etc.

A contribuição do FGTS incide sobre remuneração, tendo natureza de contribuição social, espécie do gênero tributo.

Verificação de aprendizagem

1. Qual é a relação do Direito Tributário com o Direito Constitucional?
2. Qual é a relação do Direito Tributário com o Direito Financeiro?
3. Qual é a relação do Direito Tributário com o Direito Administrativo?
4. Qual é a relação do Direito Tributário com o Direito Penal?
5. Qual é a relação do Direito Tributário com o Direito Internacional Público?
6. Qual é a relação do Direito Tributário com o Direito Civil?
7. Qual é a relação do Direito Tributário com o Direito Comercial?

8

FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO

1 Introdução

Fonte vem do latim *fons*, com o significado de nascente, manancial.

No significado vulgar, tem o sentido de nascente de água, o lugar donde brota água. Figuradamente, refere-se à origem de alguma coisa, de onde provém algo. Fonte de Direito tem significado metafórico, em razão de que já é uma fonte de várias normas.

Claude du Pasquier afirma que fonte de regra jurídica “é o ponto pelo qual ela se sai das profundezas da vida social para aparecer à superfície do Direito”.¹

José de Oliveira Ascensão menciona que fonte tem diferentes significados: (a) histórico: considera as fontes históricas do sistema, como o direito romano; (b) instrumental: são os documentos que contêm as regras jurídicas, como códigos, leis etc.; (c) sociólogo ou material: são os condicionamentos sociais que produzem determinada norma; (d) orgânico: são os órgãos de produção das normas jurídicas; (e) técnico-jurídico ou dogmático: são os modos de formação e revelação das regras jurídicas.²

O estudo das fontes do Direito pode ter várias acepções, como sua origem, fundamento de validade das normas jurídicas e a própria exteriorização do Direito.

Fontes formais são as formas de exteriorização do Direito. Exemplos seriam as leis, o costume etc.

Eduardo Garcia Máynez afirma que as fontes formais são como o leito do rio, ou canal, por onde correm e manifestam-se as fontes materiais.³

¹ PASQUIER, Claude du. *Introduction à la théorie générale et à la philosophie du droit*. Paris: Delachaux et Niestlé, 1978. p. 47.

² ASCENSÃO, José de Oliveira. *O direito: introdução e teoria geral*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1978. p. 39.

³ GARCIA MÁYNEZ, Eduardo. *Introducción al estudio del derecho*. México: Porrúa, 1968. p. 51.

Fontes materiais são o complexo de fatores que ocasionam o surgimento de normas, que envolvem fatos e valores. São analisados fatores sociais, psicológicos, econômicos, históricos etc. São os fatores reais que influenciam na criação da norma jurídica.

Alguns autores afirmam que apenas o Estado é a única fonte do Direito, pois ele goza do poder de sanção. Uma segunda corrente prega que existem vários centros de poder, de onde emanam normas jurídicas.

Para certos autores, relevante é apenas o estudo das fontes formais. As fontes materiais dependem da investigação de causas sociais que influenciaram na edição da norma jurídica, matéria que é objeto da Sociologia do Direito.

Miguel Reale prefere trocar a expressão *fonte formal* por *teoria do modelo jurídico*. Este é “a estrutura normativa que ordena os fatos segundo valores, numa qualificação tipológica de comportamentos futuros, a que se ligam determinadas consequências”.⁴

As fontes podem ser classificadas em heterônomas e autônomas. Heterônomas são as impostas por agente externo. Exemplos: constituição, leis, decretos. Autônomas são as elaboradas pelos próprios interessados. Exemplos: costume, contrato.

O art. 96 do CTN indica algumas fontes, como as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (a) os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; (b) as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; (c) as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas. Novas interpretações feitas pelo fisco não podem prejudicar o contribuinte, que agiu de acordo com a orientação anterior do fisco na época da ocorrência do fato gerador; (d) os convênios que entre si celebrarem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (art. 100 do CTN).

São fontes do Direito Tributário: a Constituição, as leis, os decretos, os atos do Poder Executivo.

2 Constituição

As normas jurídicas têm hierarquias diversas, porém compõem um todo, que se inicia com a Constituição.

A Constituição é como um esqueleto ou um tronco de árvore. O esqueleto dá sustentação ao corpo. O tronco da árvore dá sustentação a toda a árvore. A Lei Maior dá sustentação a todo o ordenamento jurídico tributário.

⁴ REALE, Miguel. *O direito como experiência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 162.

Passou a Constituição de 1988 a ter todo um capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 162).

A Constituição não cria o tributo, apenas outorga competência para a União, Estados, Distrito Federal e Municípios criá-lo.

Estabelece a Constituição que os tributos só podem ser instituídos e cobrados de acordo com os limites por ela estabelecidos.

3 Lei

Lei é a expressão da vontade geral. É estabelecida genericamente para regular condutas. É a norma emanada do Poder Legislativo, que estabelece regras de conduta. Obriga a todos dentro da sociedade, pois não visa a situações particulares, mas genéricas.

Lei em sentido formal é a norma emanada do Estado, que tem caráter imperativo. Lei em sentido material é a disposição imperativa, que tem caráter geral e regra de direito objetivo.

Abaixo da Constituição, existem várias leis.

4 Lei complementar

Nosso legislador constituinte foi abeberar-se na Constituição francesa de 1958 para criar as leis complementares. Na França, eram denominadas de leis orgânicas, tendo processo legislativo diverso do previsto para a votação das leis ordinárias (art. 46).⁵

Uma espécie de lei complementar à Constituição, em sentido amplo, já era prevista como “lei orgânica”, visando a sua “execução completa” (Constituição de 1891, art. 34, nº 34; Constituição de 1934, art. 39, nº 1). A Emenda Constitucional nº 4, de 2-9-1961, à Constituição de 1946, que instituiu o sistema parlamentar de governo, previa, no art. 22, que se complementasse o sistema parlamentar de governo mediante leis caracterizadas pela exigência de maioria absoluta de votação para sua aprovação, nas duas Casas do Congresso Nacional. Essa Emenda, porém, foi revogada pela Emenda Constitucional nº 6, de 23-1-1963, ao ser estabelecido o sistema presidencial de governo.

Leciona Walter Barbosa Corrêa que a lei complementar “nasceu no sistema constitucional brasileiro por ocasião da Emenda Constitucional nº 18 anterior

⁵ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 232; FERREIRA, Pinto. Verbete: Lei complementar I. *Enciclopédia Saraiva de Direito*. São Paulo: Saraiva, 1979. p. 494; FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Verbete: Lei complementar II. *Enciclopédia Saraiva de Direito*. São Paulo: Saraiva, 1979. p. 513.

à Constituição de 1946, para dar solução a questões tributárias, de âmbito nacional, envolvendo os fiscos federais, estaduais e municipais”.⁶ Na verdade, a Comissão de Reforma Tributária de 1965 enviou ao governo projeto de emenda constitucional diverso do que culminou na Emenda Constitucional nº 18/1965, no qual se definiam a figura da lei complementar e a matéria versada por esta, inclusive seu processo legislativo. Ocorreu, entretanto, que o governo entendeu não haver necessidade desse projeto, pois, com os poderes que lhe foram conferidos pelo Ato Institucional nº 2, de 27-10-1965, o projeto de reforma que abrangia a lei complementar perdeu oportunidade, não o tendo o Executivo enviado ao Congresso Nacional.

A partir da Carta Magna de 1967, e também com a Emenda Constitucional nº 1/1969, diversos dispositivos da Constituição passaram a fazer menção à lei complementar para preencher suas determinações, inclusive especificando o processo especial para votação das referidas normas.

A Constituição de 1988, estabelecendo o processo legislativo, preceitua, como fonte de direito, a lei complementar:

“Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

I – (...);

II – leis complementares;

(...)

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.”

Celso Ribeiro Bastos conceitua a lei complementar como a regra “que contempla uma matéria a ela entregue de forma exclusiva e que, em consequência, repele normações heterogêneas, aprovadas mediante um *quorum* próprio da maioria absoluta”.⁷ Na verdade, a lei complementar vai integrar a eficácia da norma constitucional.⁸

A lei complementar tem *quorum* especial de votação previsto pela Constituição (art. 69). Somente pode ser aprovada por maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional.

Em princípio, todas as leis são complementares, porque se destinam a complementar preceitos básicos determinados pela Lei Fundamental. Contudo, a expressão *lei complementar* é utilizada para as normas sem as quais certos dispositivos constitucionais carecem de aplicação.

⁶ CORRÊA, Walter Barbosa. *Fontes do direito tributário*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 1982. p. 41-42.

⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei complementar*. São Paulo: Saraiva, 1985. p. 17.

⁸ BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 33.

Pode-se dizer que a lei complementar é norma geral destinada ao legislador ordinário. Como norma geral, é lei “nacional”, e não “federal”, e é aplicável não só à União, como também aos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.⁹

Se a lei complementar é aprovada sem o *quorum* especial de votação, não passará de mera lei ordinária. Se a lei ordinária for rotulada de lei complementar, mas não for observado o *quorum* de votação do art. 69 da Lei Magna, continuará sendo lei ordinária.

A instituição da lei complementar só pode ser feita nos casos enunciados pelo Estatuto Supremo, sob pena de ser considerada mera lei ordinária, ou de ter eficácia de lei ordinária, apesar de no processo legislativo ter sido observado *quorum* especial de votação.¹⁰

Na área tributária, a lei complementar tem também função específica, conforme consagra a própria Constituição:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.”

Cabe à lei complementar tratar das quatro regras contidas no artigo 146 da Constituição. Isso não fere o pacto federativo ou a autonomia municipal, em razão da expressa determinação da Lei Maior disciplinando o conteúdo da lei complementar em matéria tributária.

⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 29.

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. *Lei complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971. p. 37.

O inciso III do art. 146 da Constituição traz hipóteses exemplificativas, pois usa o advérbio *especialmente*. Outras hipóteses podem ser estabelecidas pela lei complementar para tratar de normas gerais de tributação.

Não se pode estabelecer tratamento tributário menos favorável ou mais gravoso ao ato cooperativo. Tratamento adequado ao ato cooperativo não é tratamento privilegiado, mas é o específico para a cooperativa. É uma forma de estímulo e proteção da sociedade cooperativa. É o respeito às peculiaridades e diferenças da cooperativa.

A lei complementar que vier a regular o inciso III, *d*, do art. 146 da Constituição, ao estabelecer tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (a) será opcional para o contribuinte; (b) poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (c) o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (d) a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes (parágrafo único do art. 146 da Lei Maior).

Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo (art. 146-A da Constituição). A lei ordinária federal pode obrigar Estados e Municípios, desde que não interfira na competência privativa deles.

“Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, *b*.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.”

O CTN é considerado lei complementar, embora na época tenha sido aprovado sob a forma de lei ordinária, que é a Lei nº 5.172/1966. Na época da aprovação do CTN não existia lei complementar. Formalmente o CTN não é lei complementar. Na vigência da Carta Magna de 1967, o CTN foi elevado à categoria de lei complementar, em razão de tratar de matéria por ela determinada. O STF reconheceu a natureza de lei complementar do CTN.¹¹ A Constituição de 1988 recepciona o CTN como lei complementar, pois ele regula matérias que são privativas de lei complementar na Lei Magna.

¹¹ RTJ 105/194.

5 Lei ordinária

A lei ordinária, em alguns casos, também completa ou complementa a Constituição. Todavia, difere da lei complementar pelo fato de esta ter *quorum* especial para sua votação. A lei ordinária é aprovada no Congresso Nacional por maioria simples.

São leis ordinárias as que tratam do imposto de renda, do imposto sobre produtos industrializados etc.

A Lei nº 6.830/1980 (lei de execução fiscal) também é lei ordinária.

Somente a lei pode estabelecer: (a) a instituição de tributos, ou sua extinção; (b) a majoração de tributos, ou sua redução, salvo impostos de importação e exportação, IPI, IOF; (c) a definição do fato gerador da obrigação tributária principal; (d) a fixação da alíquota do tributo e de sua base de cálculo; (e) a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; (f) as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (art. 97 do CTN).

Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

Não constitui majoração de tributo a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo. Entretanto, o Município não pode atualizar o IPTU, mediante decreto, em porcentual superior ao índice oficial de correção monetária (Súmula 160 do STJ).

O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com a observância das regras de interpretação. O objetivo do decreto é esclarecer o conteúdo da lei, mas não pode exceder o que nela contém, sob pena de nulidade.

6 Lei delegada

Lei delegada é um ato normativo originário do Poder Executivo. As leis delegadas serão elaboradas pelo presidente da República, que deverá solicitar delegação ao Congresso Nacional (art. 68 da Constituição). A delegação é feita por meio de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e forma de exercício (§ 2º do art. 68 da Constituição).

No Direito Tributário, a lei delegada não é considerada fonte, pois não são objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional e a matéria reservada à lei complementar (§ 1º do art. 68 da Constituição). A competência tributária é, inclusive, indelegável (art. 7º, do CTN).

7 Decreto legislativo

Os decretos legislativos servem para regular matéria de competência do Congresso Nacional (art. 49 da Constituição) com efeitos externos. Independem de sanção e veto do presidente da República.

É o decreto legislativo fonte do Direito Tributário quando o Congresso Nacional aprova tratados, convenções ou atos internacionais (art. 49, I, da Constituição), como os relativos a matéria tributária.

8 Resolução

As resoluções são utilizadas para regular matéria de competência do Congresso Nacional e de suas casas, tendo efeitos internos.

O inciso V do art. 52 da Constituição prevê que o Senado Federal pode autorizar operações externas de natureza financeira, de interesse da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o que é feito por meio de resolução.

Resolução do Senado Federal estabelece: (a) alíquotas do ICMS em relação às operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços, interestaduais e de exportação; (b) alíquotas mínimas nas operações internas em matéria de ICMS (art. 155, § 2º, V, a, da Constituição); (c) alíquotas máximas nas operações da alínea anterior para resolver conflito específico que abranja interesse de Estados (art. 155, § 2º, V, b, da Constituição).

As alíquotas máximas do imposto de transmissão *causa mortis* e doação são fixadas pelo Senado Federal, o que é feito por resolução.

9 Tratados internacionais

Serão os tratados internacionais fontes de Direito Tributário quando forem aprovados por decreto legislativo e promulgados por decreto do Presidente da República.

Ratificação, segundo Hildebrando Accioly, é “o ato pelo qual o poder executivo, devidamente autorizado pelo órgão para isso designado na lei interna, confirma um tratado ou declara que este deve produzir seus devidos efeitos”.¹² Antes da ratificação “o tratado não constitui ato perfeito e acabado: a ratificação é que o completa e lhe dá força obrigatória”.¹³

¹² ACCIOLY, Hildebrando. *Tratado de direito internacional público*. 2. ed. Rio de Janeiro: Ministério das Relações Exteriores, 1956. v. 1, p. 574.

¹³ Idem, *ibidem*. p. 577.

Estabelece o inciso VIII do art. 84 da Constituição que é da competência privativa do Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional.

Determina o inciso I do art. 49 da Constituição que compete exclusivamente ao Congresso Nacional resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional. A aprovação do tratado ou convenção é feita no Congresso Nacional por meio de decreto legislativo.

Para a vigência da norma internacional, é necessário publicidade, tornando público o texto oficial, o que é feito por intermédio de decreto de promulgação, isto é, por decreto do Presidente da República.

Leciona Hildebrando Accioly que promulgação “é o ato jurídico, de natureza interna, pelo qual o governo de um Estado afirma ou atesta a existência de um tratado por ele celebrado e o preenchimento das formalidades exigidas para sua conclusão e, além disso, ordena sua execução dentro dos limites aos quais se estende a competência estatal”.¹⁴

Não existe determinação constitucional no sentido de a promulgação ser feita por decreto. Assevera Francisco Rezek que é uma praxe “tão antiga quanto a Independência e os primeiros exercícios convencionais do Império”. Vale o decreto “como ato de publicidade da existência do tratado, norma jurídica de vigência atual ou iminente. Publica-os, pois, o órgão oficial, para que o tratado – cujo texto completo vai em anexo – se introduza na ordem legal, e opere desde o momento próprio. A simples publicação no *Diário Oficial*, autorizada pelo Ministro das Relações Exteriores e efetivada pela Divisão de Atos Internacionais do Itamaraty, garante a introdução no ordenamento jurídico nacional dos acordos celebrados no molde ‘executivo’ – sem manifestação tópica do Congresso ou intervenção formal, a qualquer título, do Presidente da República”.¹⁵

A norma internacional só vige “depois de oficialmente publicada” (art. 1º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), o que é feito com o decreto de promulgação publicado no *Diário Oficial da União*. Com isso, a norma internacional é traduzida para o português, é tornada pública, e indicada a data de sua vigência.

A publicação do texto da norma internacional no *Diário do Congresso Nacional* não tem o condão de torná-la obrigatória, o que só é realizado com a publicação no *Diário Oficial da União*, quando é fixada a data do início de sua vigência.

A hierarquia das normas internacionais pode ser analisada sob o ângulo de duas teorias. A teoria monista, que prega a unidade do sistema do Direito Internacional e do Direito interno do país. A teoria dualista, que entende que existem duas ordens jurídicas distintas, a internacional e a interna.

¹⁴ Idem, *ibidem*. p. 602.

¹⁵ REZEK, José Francisco. *Direito internacional público*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 84.

Na corrente monista seria possível sustentar duas situações: (a) a que entende que haveria primazia da ordem internacional sobre o direito interno, tese defendida por Haroldo Valladão;¹⁶ (b) a que equipara, “dependendo a prevalência de uma fonte sobre a outra da ordem cronológica de sua criação”,¹⁷ isto é, o direito interno prevalece sobre o direito internacional, se aquele for posterior a este.

A Constituição de 1988 não é clara no sentido de que observou uma teoria ou outra. Tudo indica que adotou a teoria monista, em virtude da qual o tratado ratificado complementa, altera ou revoga o direito interno, desde que se trate de norma autoaplicável e já esteja em vigor no âmbito internacional. O Brasil, em suas relações internacionais, rege-se pelo princípio da independência nacional (art. 4º, I), não podendo haver, portanto, a coexistência de duas ordens ao mesmo tempo. O § 2º do art. 5º da Lei Maior determina que os direitos e garantias expressos na Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais que o Brasil seja parte. O inciso VIII do art. 84 da Lei Magna determina que compete privativamente ao Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional. A Convenção da OIT tem natureza de lei federal, tanto que o Congresso Nacional tem competência exclusiva para resolver definitivamente sobre tratados internacionais (art. 49, I), o que é feito por meio de decreto legislativo, que também tem natureza de lei federal (art. 59, VI, da Constituição). A alínea b, do inciso III, do art. 102 da Constituição esclarece que compete ao STF, em grau de recurso extraordinário, julgar as causas em única ou última instância, para declarar a inconstitucionalidade de tratado, mostrando que o tratado fica hierarquicamente logo abaixo da Constituição. A alínea a, do inciso III, do art. 105 da Lei Maior dispõe que compete ao STJ julgar, em recurso especial, as decisões que contrariem tratado, ou negar-lhes vigência, indicando que o tratado tem hierarquia de lei federal. Adotam a teoria monista a Alemanha, o México, o Uruguai, os Estados Unidos, a França e outros países.

A teoria dualista afirma que não há a aplicação da norma internacional sem que a norma interna a regule. O país tem o compromisso de legislar na conformidade do diploma internacional. Amílcar de Castro, que é adepto de tal teoria, afirma que o tratado “só opera na ordem internacional, que é independente da nacional, e entre ordens independentes não podem as normas de uma provir da outra. É aceitável, por isso, a opinião de Azilotti no sentido de que ‘as normas internacionais não podem influir sobre o valor obrigatório das normas internas, e vice-versa’”.¹⁸ A Argentina adota esse sistema, em que a norma internacional e a interna vigoram ao mesmo tempo. Adotam, ainda, esse sistema a Austrália, o Canadá e a Inglaterra, entre outros.

¹⁶ VALLADÃO, Haroldo. *Direito internacional privado: introdução e parte geral*. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1971. p. 95.

¹⁷ DOLINGER, Jacob. *Direito internacional público: parte geral*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994. p. 83.

¹⁸ CASTRO, Amílcar de. *Direito internacional privado*. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 123.

Julgou o STF que a norma posterior ao tratado prevalece sobre o instrumento internacional, ainda que não tenha sido ele denunciado pelo Brasil.¹⁹ O STF entendeu que “os tratados concluídos pelo Estado Federal possuem, em nosso sistema normativo, o mesmo grau de autoridade e de eficácia das leis mencionadas”.²⁰ Não há necessidade, portanto, de aprovação de lei ordinária para que o tratado tenha validade interna no país. Entretanto, é possível justificar que a norma internacional tem sua forma própria de revogação, a denúncia, e só pode ser alterada por outra norma de categoria igual ou superior, internacional ou supranacional, e jamais pela inferior, interna ou nacional.

Sendo o tratado anterior à Constituição e dispondo contra ela, prevalece a Constituição se esta for mais recente. Se o tratado for posterior à Constituição, o primeiro é inconstitucional tanto que é cabível o recurso extraordinário para declarar sua inconstitucionalidade (art. 102, III, b, da Constituição). Nesse sentido, foi acolhida representação do Procurador-Geral da República para afirmar a ineficácia jurídica de determinadas normas da Convenção nº 110 da OIT, por se atriarem com disposições da Constituição no momento da ratificação (STF, Pleno, Representação nº 803, j. 14-6-1974, Rel. Min. Djaci Falcão). Estabelece o art. 60 da Constituição o processo de emenda à Constituição, sendo que o tratado não está nele incluído.

Determina o art. 98 do CTN que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha, justamente porque têm hierarquia superior à lei federal.

Atualmente, o STF entende que os tratados têm natureza supralegal: acima da lei e abaixo da Constituição.

Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais (§ 3º do art. 5º da Constituição).

10 Atos do Poder Executivo

Não são apenas as leis oriundas do Poder Legislativo que são fontes do Direito, mas também as normas provenientes do Poder Executivo.

No período em que o Poder Executivo podia expedir decretos-leis, foram baixadas várias normas. O STF entendia que era possível a criação de tributo por decreto-lei.

Edita o Poder Executivo medidas provisórias, que têm força de lei no período de 60 dias, prorrogável uma vez por igual período (art. 62 da Constituição). Não

¹⁹ STF, Pleno, RE 80.004, j. 1º-6-1977, Rel. Min. Cunha Peixoto, RTJ 83/809.

²⁰ STF, ADIn nº 1.347-5, Rel. Min. Celso de Mello, DJU I 1º-12-1995, p. 41.685.

é vedada a edição de medida provisória sobre Direito Tributário. Apenas não pode ser editada medida provisória sobre matéria em que a Constituição estabelece que é reserva de lei complementar. O STF entende que é possível criar ou majorar tributos por meio de medida provisória, pois ela tem força de lei. Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os impostos de importação, exportação, IPI, IOF e impostos extraordinários por motivo de guerra, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele ano em que foi editada. Se a medida provisória não implica a criação ou majoração de impostos, produzirá efeitos imediatos, a contar de sua edição, quando aprovada pelo Congresso Nacional.

Os decretos complementam as leis, regulamentando-as. Também são chamados de regulamentos de execução, porém não podem contrariar ou inovar seu conteúdo. Determina o inciso IV do art. 84 da Constituição que compete privativamente ao Presidente da República expedir decretos e regulamentos para a fiel execução da lei. O decreto não poderá, porém, criar tributos ou aumentá-los. Não poderá ir além do descrito na lei, prevendo situação não descrita na norma legal. Se assim fizer, será nulo, pois seu objetivo é apenas esclarecer o conteúdo da lei. Lembra Hely Lopes Meirelles, citando Medeiros Silva, “que ‘a função do regulamento não é reproduzir, copiando-se, literalmente, os termos da lei. Seria um ato inútil se assim fosse entendido. Deve, ao contrário, evidenciar e tornar explícito tudo aquilo que a lei encerra. Assim, se uma faculdade ou atribuição está implícita no texto legal, o regulamento não exorbitará, se lhe der forma articulada e explícita’. Como ato inferior à lei, o regulamento não pode contrariá-la ou ir além do que ela permite”.²¹

Os Ministérios do Poder Executivo, muitas vezes, expedem portarias, ordens de serviço, instruções normativas, circulares etc. que visam ao esclarecimento da lei e a sua interpretação. Eles têm fundamento no inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição.

Decreto é atribuição do Presidente da República. Instrução normativa é atribuição de Ministro do Estado (art. 87, II, da Constituição).

Decisões administrativas a que a lei atribua eficácia normativa são as decisões proferidas por órgãos singulares (ex.: diretor do departamento jurídico fiscal do Município, superintendente da Receita Federal) e colegiados (Conselho de Contribuintes, Tribunais de Impostos e Taxas). Atualmente, são enquadrados nessa categoria os pareceres normativos do Coordenador do Sistema de Tributação do Ministério da Fazenda, que têm por objetivo unificar a interpretação da legislação tributária, em razão de consultas.

Práticas reiteradas das autoridades administrativas são posições constantemente afirmadas pelo fisco. São espécies de costumes administrativo-tributários. O CTN não estabelece quando é que ocorrem essas práticas reiteradas.

²¹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 163-164.

O art. 199 do CTN prevê que a Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Os arts. 213 e 214 do CTN também mencionam hipóteses de utilização de convênios. Dispõe o art. 214 que o Poder Executivo promoverá a realização de convênios com os Estados, para excluir ou limitar a incidência do ICMS, no caso de exportação para o exterior.

É possível o estabelecimento de convênios para fiscalização e arrecadação de tributos (art. 7º, do CTN), mas não para delegar a competência tributária.

São estabelecidos convênios em matéria de ICMS entre os Estados-membros.

11 Usos e costumes

Na reiterada aplicação de certo costume pela sociedade é que pode originar-se a norma legal.

Antecedeu o costume à lei, pois os povos não conheciam a escrita. O Direito costumeiro era ligado à religião e as modificações eram feitas muito lentamente.

Nos países que adotam o sistema do *Common Law*, não existe lei escrita. As normas são decorrentes dos costumes e da tradição. Há os precedentes judiciais, que influenciam outras decisões. É um Direito originário das decisões judiciais: *judge made law*.

O costume é a vontade social decorrente de uma prática reiterada, de certo hábito, de seu exercício. Representa o costume a valorização jurídica da prática.

Surge o costume da prática de certa situação. Não tem forma prevista ou é escrito, nem é controlado. Perde sua vigência pelo desuso, pois a vigência é decorrência de sua eficácia.²² Não tem prazo certo de vigência.

O costume é espontâneo. É elaborado e cumprido pelo grupo.

Só haverá o costume jurídico quando: (a) seja habitual um comportamento durante certo período; (b) esse comportamento obrigue a consciência social.

No costume, há dois fatores: (a) objetivo: que é seu uso prolongado; (b) subjetivo: a convicção jurídica e a certeza de sua imprescindibilidade (*opinio iuris est necessitatis*).

Torna-se o costume direito quando as pessoas que o praticam reconhecem-lhe a obrigatoriedade, como se fosse uma lei.

Não basta, porém, que haja um uso prolongado do costume, mas que seja observado pelas pessoas obrigatoriamente.

²² REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 156-157.

Muitas vezes, é do costume que acaba surgindo a norma legal; ele serve de base para a criação desta última regra.

Classifica-se o costume em: (a) *extra legem* (fora da lei) ou *praeter legem*, que atua na hipótese de lacuna da lei (art. 4º da Lei de Introdução); (b) *secundum legem*, segundo o que dispõe a lei e que a interpreta; (c) *contra legem*, que contraria o disposto na norma legal, como pelo desuso da norma diante da realidade ou pelo costume ab-rogatório, que cria uma nova regra.

As funções do costume são: (a) supletiva ou integrativa, em que serve para suprir as lacunas da lei; (b) interpretativa, que aclara o conteúdo da norma legal.

Dispõe o art. 4º da Lei de Introdução que, se a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com os costumes.

O tributo não poderá ser exigido em decorrência dos usos e costumes, mas da previsão legal. Entretanto, omissa a lei, o juiz poderá decidir de acordo com os costumes.

12 Doutrina e jurisprudência

A doutrina e a jurisprudência também exercem importante papel no Direito, mas a verdadeira fonte é a legislação.

A jurisprudência não pode ser considerada como fonte do Direito. Ela não se configura como regra obrigatória, mas apenas o caminho predominante em que os tribunais entendem de aplicar a lei, suprimindo, inclusive, eventuais lacunas desta. A exceção diz respeito à previsão do § 2º do art. 102 da Constituição, quando menciona que “as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”.

Dispõe o parágrafo único do art. 28 da Lei nº 9.868, de 10-11-1999, que a declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir da sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal (art. 103-A da Constituição).

A doutrina também se constitui em valioso subsídio para a análise do Direito, mas também não se pode dizer que venha a ser uma de suas fontes, justamente porque os juízes não estão obrigados a observá-la em suas decisões, tanto que ela muitas vezes não é pacífica, tendo posicionamentos opostos.

A analogia, a equidade, os princípios gerais de Direito e o Direito Comparado não constituem fontes formais, mas critérios de integração da norma jurídica.

13 Hierarquia

O art. 59 da Constituição dispõe quais são as normas existentes no sistema jurídico brasileiro. Não menciona que haja hierarquia entre umas e outras. A hierarquia entre as normas somente viria a ocorrer quando a validade de determinada norma dependesse de outra, onde esta regularia inteiramente a forma de criação da primeira norma. É certo que a Constituição é hierarquicamente superior às demais normas, pois o processo de validade destas é regulado pela primeira. Abaixo da Constituição estão os demais preceitos legais, cada qual com campos diversos: leis complementares, leis ordinárias, decretos-leis (nos períodos em que existiram), medidas provisórias, leis delegadas, decretos legislativos e resoluções. Não há dúvida de que os decretos são hierarquicamente inferiores às primeiras normas, até porque não são emitidos pelo Poder Legislativo, mas pelo Poder Executivo. Após os decretos, há normas internas da Administração Pública, como portarias, circulares, ordens de serviço etc., que são hierarquicamente inferiores aos decretos.

Verificação de aprendizagem

1. Que é fonte?
2. Que é fonte material?
3. Qual o conteúdo da lei complementar tributária?
4. Os tratados são fontes de Direito Tributário?
5. A medida provisória pode criar e majorar tributos?

9

EFICÁCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

1 Eficácia

Eficácia significa a aplicação ou a execução da norma jurídica. É a produção de efeitos jurídicos concretos ao regular as relações. Tal conceito não se confunde com validade, que é a força impositiva que a norma tem, isto é, a possibilidade de ser observada. A vigência da norma diz respeito a seu tempo de atuação.

Aplicabilidade tem o sentido de pôr a norma em contato com fatos e atos.

A eficácia abrange a aplicabilidade da norma e se ela é obedecida ou não pelas pessoas.

Ocorre a eficácia global quando a norma é aceita por todos.

A eficácia parcial ocorre se é aceita parcialmente, implicando ineficácia parcial.

As normas constitucionais são divididas em de eficácia plena, contida e limitada.¹ Têm eficácia plena dispositivos que não necessitam ser regulamentados pela legislação infraconstitucional. Exemplo seria o adicional de horas extras de 50% (art. 7º, inciso XVI). Na eficácia contida, a norma constitucional terá eficácia, porém o legislador infraconstitucional poderá determinar restrições em relação ao tema. Na eficácia limitada, a norma somente terá eficácia quando for regulamentada no plano infraconstitucional (exemplo: participação na gestão das empresas).

Normas programáticas são as que enunciam apenas princípios, programas, necessitando de complementação pela legislação infraconstitucional.

A eficácia da norma jurídica pode ser dividida em relação ao tempo e ao espaço.

Determina o art. 101 do CTN que “a vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo”.

¹ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 81-82.

2 Eficácia no tempo

Eficácia no tempo refere-se à entrada da lei em vigor.

Geralmente, a lei entra em vigor na data de sua publicação. Inexistindo disposição expressa da lei, esta começa a vigorar 45 dias depois de oficialmente publicada (art. 1º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro). Nos Estados estrangeiros, a obrigatoriedade da lei brasileira, quando admitida, inicia-se três meses depois de oficialmente publicada (§ 1º, do art. 1º, da Lei de Introdução). É o que se chama de *vacatio legis*. Objetiva-se com isso divulgar o texto, discuti-lo e apreender seu conteúdo.

Se, antes de entrar a lei em vigor, ocorrer nova publicação de seu texto, destinada a correção, o prazo de vigência começará a correr da nova publicação.

As correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova.

Não se destinando a lei a ter vigência temporária, terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

A lei posterior revoga a anterior quando: (a) expressamente o declare, como ocorre no final de muitas leis, que rezam: revogam-se as disposições em contrário; ou quando revoga especificamente outra lei ou artigo de lei; (b) seja com ela incompatível. Exemplo seria prescrever conduta totalmente contrária à especificada na lei anterior; (c) regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior. Difícil na maioria das vezes é dizer qual é a lei geral e qual a lei especial.

Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência. Repristinação é a restauração da norma anteriormente revogada, pelo fato de que a lei revogadora perdeu vigência. No sistema jurídico brasileiro, não existe repristinação.

A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou.

Direito adquirido é o que integra o patrimônio jurídico da pessoa, por esta já ter implementado todas as condições para adquirir o direito, podendo exercê-lo a qualquer momento. Consideram-se, assim, adquiridos os direitos que seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha prazo prefixado, ou condição preestabelecida inalterável em relação à vontade de outra pessoa.

Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso (§ 3º do art. 6º da Lei de Introdução). Há coisa julgada “quando se repete ação que já foi decidida por sentença, de que não caiba recurso” (§ 3º do art.

301 do CPC). Denomina-se coisa julgada material a eficácia que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário (art. 467 do CPC).

Salvo disposição em contrário, as normas complementares entram em vigor:

- a) os atos administrativos a que se refere o inciso I do art. 100 do CTN (atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas), na data de sua publicação;
- b) as decisões dos órgãos dotados de jurisdição administrativa quanto a seus efeitos normativos, 30 dias após a data de sua publicação;
- c) os convênios celebrados entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, na data neles prevista. Se nada estiver expresso quanto à vigência do convênio, considera-se que entre em vigor na data de sua publicação (art. 103 do CTN).

Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra sua publicação os dispositivos de lei referentes a impostos sobre o patrimônio (IPTU, imposto sobre transmissão de bens) ou a renda:

- a) que instituem ou majoram tais impostos;
- b) que definem novas hipóteses de incidência;
- c) que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o art. 178 do CTN (art. 104 do CTN).

A regra do art. 104 do CTN tem de ser interpretada em consonância com a alínea *b*, do inciso III do art. 150 da Constituição, que determina ser vedada a cobrança de tributos (e não só de impostos) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Assim, o inciso I do art. 104 do CTN não se aplica apenas a impostos, mas também a tributos.

Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os impostos de importação, exportação, IPI, IOF e impostos extraordinários por motivo de guerra, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada (§ 2º do art. 62 da Constituição). Se a medida provisória não implica a criação ou majoração de impostos, produzirá efeitos imediatos, a contar de sua edição, quando aprovada pelo Congresso Nacional.

Os tributos não podem ter efeito retroativo. Veda a alínea *a*, do inciso III do art. 150 da Constituição, a cobrança dos tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

A determinação do inciso III do art. 104 do CTN não se aplica apenas aos impostos sobre o patrimônio e a renda, mas também a qualquer tributo, conforme a disposição da Constituição de 1988.

A vigência da lei tributária a ser observada é a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, mesmo que no instante do lançamento ela esteja modificada ou revogada (art. 144 do CTN).

O contribuinte tem direito de ser tributado de acordo com a lei vigente na data da ocorrência do fato gerador, mesmo que haja modificação posterior na lei.

As contribuições previdenciárias têm vigência 90 dias depois de publicada a lei que as instituiu ou modificou (§ 6º do art. 195 da Constituição).

3 Eficácia no espaço

A eficácia da lei no espaço diz respeito ao território em que vai ser aplicada a norma. A lei tributária é territorial. Aplica-se no Brasil, tanto para os nacionais como para os estrangeiros que aqui residam.

Em certos casos, a lei pode ter eficácia no exterior, quando a própria norma assim disponha. É o que pode ocorrer por determinação de tratados ou convenções internacionais em matéria tributária. Exemplos podem ser de funcionários públicos que estão prestando serviços no exterior, de estudantes que estão no exterior, que terão seus rendimentos tributados pela nossa legislação do imposto de renda.

As leis complementares e ordinárias federais têm vigência em todo o território nacional e não apenas em determinado ponto.

A regra, em princípio, é de que a lei ordinária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora no respectivo território. É a territorialidade das referidas normas.

A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no país, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade dos convênios de que participem, ou do que disponham o CTN ou outras leis de normas gerais expedidas pela União (art. 102 do CTN). Tal dispositivo diz respeito à legislação tributária assim considerada pelo CTN (art. 96 do CTN) e não apenas à lei tributária. Mostra, por exceção, a extraterritorialidade da norma tributária.

Verificação de aprendizagem

1. Que é eficácia?
2. Quando vigora a lei tributária no tempo?
3. Quando passam a vigorar as normas complementares tributárias?
4. A partir de quando passa a vigorar a contribuição previdenciária majorada?
5. Como se dá a eficácia no espaço da lei tributária?

10

APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum (art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil).

Havendo duas ou mais normas sobre a mesma matéria, começa a surgir o problema de qual delas deva ser aplicada.

A aplicação da lei tributária diz respeito à incidência dela ao caso concreto a ser enquadrado na norma jurídica.

A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos penderes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do art. 116 do CTN (art. 105 do CTN).

Em relação a fatos geradores já ocorridos, aplica-se a lei da época, pois a situação já tinha sido constituída sob a vigência da lei anterior. A lei nova seria retroativa se fosse aplicada a fatos geradores já consumados.

No caso do imposto de renda, a lei deve ser publicada no ano anterior, para ser observada a partir do primeiro dia do ano seguinte. Logo, apanha os fatos geradores ocorridos a partir desta última data.

Os fatos geradores penderes são os que se tenham iniciado, mas ainda não estejam consumados. É o que ocorre com situações complexas. Para o imposto de renda, devem-se observar os ganhos obtidos durante o ano-base.

A regra do art. 105 do CTN fica prejudicada diante do fato de que o sujeito ativo não pode cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, ou no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, III, *a* e *b* da Constituição).

Determina o art. 106 do CTN que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

- I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados. Aliomar Baleeiro afirma que a expressão *expressamente interpretativa* “não quer dizer que o novo diploma empregue essas palavras sacra-

mentais, apresentando-se como tal na ementa ou no contexto. Basta que, reportando-se aos dispositivos interpretados, lhes defina o sentido e aclare as dúvidas. A pesquisa dos fins da nova lei a esclarece”.¹ A lei interpretativa visa apenas esclarecer o conteúdo de outra. Se havia duas condutas possíveis a ser utilizadas pelo contribuinte e ele optou por uma, não pode haver aplicação de penalidade quanto aos dispositivos interpretados;

- II – tratando-se de ato não definitivamente julgado: (a) quando deixe de defini-lo como infração. É a aplicação da norma penal mais benéfica ao contribuinte. A lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu (art. 5º, XL, da Constituição); (b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado falta de pagamento de tributo; (c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. É a retroatividade da norma para beneficiar o réu. A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado (parágrafo único do art. 2º do Código Penal).

Os casos definidos no art. 106 do CTN devem ser entendidos como exaustivos, pois a aplicação retroativa da norma deve ser exceção e apenas para beneficiar o réu.

O STF decidiu que a contribuição sobre o lucro não poderia ser exigida no próprio exercício de 1988, quando foi instituída, mas apenas no exercício seguinte, pois, do contrário, a norma teria aplicação retroativa.

Verificação de aprendizagem

1. A norma tributária pode ter eficácia retroativa?
2. Como se aplica a norma tributária?

¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 428.

11

INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

1 Interpretação

Leciona Carlos Maximiliano que a lei “é obra humana e aplicada por homens; portanto imperfeita na forma e no fundo, e dará duvidosos resultados práticos, se não se verificarem, com esmero, o sentido e o alcance das expressões do Direito”.¹

Interpretar a norma é compreender o que o legislador quer dizer. É a análise da norma jurídica que vai ser aplicada aos casos concretos.

Hermenêutica é a teoria da interpretação da norma. A palavra provém de Hermés, o deus da arte de compreender, expressar, explicar, descobrir o sentido.

Na interpretação, haverá a declaração do conteúdo da lei. O intérprete não criará nada de novo ou inovará, mas interpretará o disposto na lei, declarando seu sentido e alcance. O legislador poderia expressar-se inadequadamente, dizendo menos do que queria (*minus dixit quam voluit*) ou mais do que desejava (*plus dixit quam voluit*). Representa, portanto, a interpretação uma atividade lógica do intérprete.

Determina o art. 107 do CTN que a legislação tributária será interpretada conforme o disposto no Capítulo IV do CTN. Entendem-se por legislação tributária as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (art. 96 do CTN). Entretanto, o Capítulo IV do CTN não tem apenas regras de interpretação, mas também de integração (arts. 108 e 109). O art. 118 do CTN trata de interpretação, mas não está no referido capítulo.

Vários são os métodos de interpretação da norma jurídica:

- a) **gramatical** ou **literal** (*verba legis*): consiste em verificar qual o sentido e alcance do texto gramatical da norma jurídica. Analisa-se o alcance das palavras encerradas no texto da lei. Deve-se verificar a linguagem

comum empregada pelo legislador; porém, se são utilizados termos técnicos, o conceito destes deve prevalecer. Interpreta-se literalmente a norma que disponha sobre: (a) suspensão ou exclusão do crédito tributário; (b) outorga de isenção. Essa é a razão pela qual o art. 177 do CTN dispõe que, salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva às taxas e às contribuições de melhoria e aos tributos instituídos posteriormente a sua concessão. Não se faz, portanto, interpretação extensiva para esse fim; (c) dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias (art. 111 do CTN). As situações excepcionais devem ser interpretadas literalmente. A interpretação literal não compreende interpretação restritiva, pois não se está restringindo a interpretação do texto, mas ela está sendo feita de acordo com sua literalidade, textualmente, conforme o significado das palavras;

- b) **lógica** (*mens legis*): em que se estabelece a conexão entre vários textos legais a serem interpretados. São verificadas as proposições enunciadas pelo legislador. Parte-se de uma premissa menor. Passa-se para uma premissa maior, chegando à conclusão;
- c) **teleológica** ou **finalística**: a interpretação será dada ao dispositivo legal de acordo com o fim colimado pelo legislador. Toda norma tem uma finalidade. Esse fim deve ser considerado na época da interpretação da lei. O intérprete não poderia extrair do texto interpretação divorciada do fim objetivado pelo legislador;
- d) **sistemática**: a interpretação será dada ao dispositivo legal de acordo com a análise do sistema no qual está inserido, sem se ater à interpretação isolada de um dispositivo, mas a seu conjunto. São comparados vários dispositivos para se constatar o que o legislador pretende dizer, como leis diversas, mas que tratem de questão semelhante. A lei está inserida dentro de uma estrutura, razão pela qual as partes componentes desta estrutura devem ser analisadas;
- e) **extensiva** ou **ampliativa**: dá-se um sentido mais amplo à norma a ser interpretada do que ela normalmente teria;
- f) **restritiva** ou **limitativa**: dá-se um sentido mais restrito, limitado, à interpretação da norma jurídica;
- g) **histórica**: o Direito decorre de um processo evolutivo. Há necessidade de se analisar, na evolução histórica dos fatos, o pensamento do legislador não só à época da edição da lei, mas também de acordo com sua exposição de motivos, mensagens, emendas, discussões parlamentares etc. O Direito, portanto, é uma forma de adaptação do meio em que vivemos em razão da evolução natural das coisas. A interpretação histórica reconstrói a vontade do legislador quando da elaboração da lei;

¹ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 9.

- h) **autêntica**: é a realizada pelo próprio órgão que editou a norma, que irá declarar seu sentido, alcance e conteúdo, por meio de outra norma jurídica. Também é chamada de interpretação legal ou legislativa;
- i) **sociológica**: em que se constata a realidade e a necessidade social na elaboração da lei e em sua aplicação. A própria Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro determina que o juiz, ao aplicar a lei, deve ater-se aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum (art. 5º).

Muitas vezes, a interpretação literal do preceito legal, ou a interpretação sistemática (ao se analisar o sistema no qual está inserida a lei, em seu conjunto), é que dará a melhor solução ao caso que se pretenda resolver. Já dizia Celso, no Direito Romano, que é injurídico julgar ou emitir parecer, tendo diante dos olhos apenas uma parte da lei, em vez de considerá-la em seu conjunto (*incivile est, nisi tota lege perspecta, una aliquá particula eis proposita, iudicare, vel respondere*).

Não há uma única forma de interpretação a ser feita, mas seguem-se os métodos de interpretação mencionados nas alíneas a a i.

A lei tributária que define infrações, ou comina-lhe penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (a) à capitulação legal do fato, ou seja, seu enquadramento na lei; (b) à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos; (c) à autoria, imputabilidade, ou punibilidade, apesar de o fato ser certo, pois não se sabe, por exemplo, quem foi seu autor; (d) à natureza da penalidade aplicável, como de perdimento de bens ou multa, ou a sua graduação (art. 112 do CTN). O dispositivo trata de Direito Penal Tributário. Aplica-se a norma mais favorável ao acusado quando exista dúvida (*in dubio pro reo* ou *pro contribuinte*). Na verdade, o art. 112 do CTN diz respeito apenas à lei e não à lei tributária, como entende o CTN (art. 96), pois decretos e normas complementares não podem estipular penalidades, diante do princípio da reserva legal em matéria penal-tributária (art. 97, V, do CTN).

A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

- a) da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza de seu objeto ou de seus direitos. O ato pode até ser inválido juridicamente no âmbito civil ou comercial, mas produzirá efeitos tributários. Pouco importa, portanto, se o ato é lícito ou não, mas o aspecto econômico desse ato para efeito da tributação;
- b) dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (art. 118 do CTN).

Há afirmações no sentido de que a norma de Direito Tributário seria interpretada a favor do fisco (*in dubio pro fisco*), em razão de que deve prevalecer o interesse público sobre o particular. Outros asseveram que a norma tributária deve ser interpretada em favor do contribuinte, pois toda tributação é odiosa e

restritiva da propriedade e da liberdade de escolha. Não deve ser observada uma ou outra ideia, mas o *in dubio pro lege*.

Os autores alemães informam que a interpretação no Direito Tributário deve ser feita de acordo com os efeitos econômicos dos fatos regulados pelas normas tributárias. Nossa legislação não trata expressamente do assunto. Apenas o § 1º do art. 145 da Constituição dispõe que, em relação aos impostos, deve-se verificar a capacidade econômica do contribuinte.

2 Integração

Integrar tem o significado de completar, inteirar. O intérprete fica autorizado a suprir as lacunas existentes na norma jurídica por meio da utilização de técnicas jurídicas. As técnicas jurídicas são a analogia e a equidade, podendo também ser utilizados os princípios gerais do Direito.

Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito (art. 4º da Lei de Introdução).

Prevê o art. 108 do CTN que, na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: (a) a analogia; (b) os princípios gerais de Direito Tributário; (c) os princípios gerais de Direito Público; (d) a equidade.

A analogia não é um meio de interpretação da norma jurídica, mas de preencher os claros deixados pelo legislador. Consiste na utilização de uma regra semelhante para o caso em exame. A analogia tanto será utilizada em relação ao fisco, como no que diz respeito ao contribuinte. Entretanto, o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei (§ 1º do art. 108 do CTN). Isso se deve ao fato de que o tributo depende da previsão da lei. Se não há previsão do fato gerador da obrigação na lei tributária para a exigência do tributo, não se pode querer exigi-lo com fundamento em analogia, diante da tipicidade cerrada em matéria tributária. Assim, é impossível fazer interpretação extensiva para exigir tributo. Entender de forma contrária seria violar o princípio da legalidade tributária.

São princípios gerais de Direito Tributário: da legalidade, da igualdade, da capacidade contributiva, da proibição do confisco.

O Direito Tributário pertence ao Direito Público. O inciso III do art. 108 do CTN faz referência a princípios gerais de Direito Público. São exemplos: a impessoalidade, a moralidade, a eficiência, a publicidade, a irretroatividade das leis, o contraditório e a ampla defesa, o devido processo legal, a pessoalidade da pena.

Em grego, equidade chama-se *epieikeia* e tem o significado de completar a lei lacunosa, porém será vedado julgar contra a lei. Aristóteles entendia que a equidade era uma forma de corrigir a injustiça da lei. No Direito Romano, a equidade

(*aequitas*) era um processo de criação da norma jurídica para sua integração no ordenamento jurídico. Tem também significado de igualdade, de benignidade, de proporção, equilíbrio. A decisão por equidade só poderá, porém, ser feita nas hipóteses autorizadas em lei (art. 127 do CPC). Os romanos já advertiam que a estrita aplicação do Direito poderia trazer consequências danosas à justiça (*summum ius, summa injuria*). Assim, o juiz pode até praticar injustiça num caso concreto quando segue rigorosamente o mandamento legal, razão pela qual haveria também a necessidade de se temperar a lei para aplicá-la ao caso concreto e fazer justiça. O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido (§ 2º do art. 108 do CTN). A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, a remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso (art. 172, IV, do CTN).

Apenas na ausência de disposição expressa é que será possível utilizar em primeiro lugar a analogia, em segundo lugar os princípios gerais de Direito Tributário, em terceiro lugar os princípios gerais de Direito Público e, em quarto lugar, a equidade. Assim, tais regras de integração somente serão utilizadas na lacuna da lei.

Os arts. 109 e 110 do CTN devem ser interpretados em conjunto. O art. 110 do CTN acaba complementando o dispositivo anterior.

Os princípios gerais de Direito Privado são usados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários (art. 109 do CTN), que dependem da previsão da lei tributária. O referido dispositivo faz referência a princípios gerais de Direito Privado e não a leis de Direito Privado. Princípios gerais de direito privado são autonomia privada, *pacta sunt servanda*, boa fé, livre concorrência.

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição da República, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (art. 110 do CTN). Enno Becker entendia que o Direito Tributário poderia redefinir os conceitos, institutos e formas reguladas no direito privado. O objetivo era adotar a interpretação econômica como método antielisivo. Os conceitos dos institutos estabelecidos no Direito Privado, assim como seu alcance, não podem ser modificados pelo Direito Tributário, que deve considerá-los. É o que ocorre com os conceitos de doação, venda e compra, comodato, usufruto etc. Os efeitos tributários dos referidos institutos não são, porém, baseados no Direito Privado, mas nas regras de Direito Tributário, que vão estabelecer a respectiva tributação. O Direito Tributário pode modificar os efeitos fiscais em relação aos conceitos de Direito Privado, mas não o próprio conceito. Exceção quando define o conceito para fins tributários, como de prescrição.

O art. 110 do CTN é direcionado não só ao legislador ordinário, quando manda observar o conteúdo e o alcance dos institutos de Direito Privado, mas também ao intérprete da lei tributária, que, ao analisá-la, deve observar tais conceitos.

Verificação de aprendizagem

1. Em que casos se observa a interpretação literal?
2. É possível fazer interpretação a favor do fisco?
3. A analogia pode criar tributo?
4. A equidade pode implicar a dispensa do pagamento do tributo?
5. Quando os princípios gerais de Direito Privado são usados?
6. A lei tributária pode alterar conceitos e institutos do Direito Privado?